



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Institutionen för företagsekonomi

## Har storleken betydelse?

—  
Skiljer sig förväntningarna på revisorn beroende på företagsstorlek, utbildningsnivå och val av revisionsbyrå

Vårterminen 2005

Magisteruppsats i Externredovisning och  
företagsanalys

Handledare: Gudrun Baldvinsdottir

Författare: Sivert Aronsson 800420

Jörgen Eriksson 760329

## Förord

Författarna vill tacka alla personer som bidragit till färdigställandet av vår uppsats och då framför allt vår handledare Gudrun Baldvinsdottir som har varit ett fantastiskt stöd under hela tiden. Vi vill också rikta ett speciellt tack till alla de ekonomiansvariga som tog sig tid att besvara vår enkätundersökning samt Mats Stridh på Handelshögskolan som bidragit med många tips till vår metod. Slutligen vill vi tacka Patric Hofréus, Partner på Lindebergs Grant Thornton och Daniel Eklund, auktoriserad revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers som ställde upp på intervjuer för att validera enkätundersökningen.

Göteborg 2005-05-30

.....  
Sivert Aronsson

.....  
Jörgen Eriksson

# Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, VT 2005

**Författare:** : Sivert Aronsson och Jörgen Eriksson

**Handledare:** Gudrun Baldvinsdottir

**Titel:** Har storleken betydelse? – Skiljer sig förväntningarna på revisorn beroende på företagsstorlek, utbildningsnivå och val av revisionsbyrå.

**Bakgrund och problem:** Förväntningsgapet mellan revisorn och klienten är ett problem som revisorskåren har försökt att komma till rätta med under en lång tid. Problemet består ofta i att klienten inte inser sitt eget kontra revisorns ansvar vilket föranleder oklarheter och skillnader i förväntningar. FAR försöker i sina nyutfärdade revisionsstandarder åtgärda problemet genom att bl.a. kräva tydligare avtal om vad revisionsuppdraget innefattar. Tidigare studier och forskning har visat att förväntningarna kan skilja sig åt beroende på företagets storlek vilken ofta även sammanfaller med storlek på anlita revisionsbyrå och företags, utbildningsmässigt sett, ekonomiska utbildningsnivå och engagemang.

**Syfte:** Att verifiera eller falsifiera hypoteserna om förväntningarna på revisorn är högre hos mindre företag, högre på större revisionsbyråer och om de är högre ställda i företag som har en lägre ekonomisk utbildningsnivå.

**Avgränsningar:** Uppsatsen har endast inkluderat aktiebolag i Västra Götalandsregionen och i storleksdefinitionen av företagen har endast antalet anställda beaktats. Vidare tillmäts frågan om huruvida ett förväntningsgap existerar eller inte endast en mindre vikt då fokus ligger på att belysa tidigare nämnda eventuella skillnader i förväntningar.

**Metod:** En enkätundersökning riktad till 120 aktiebolag i Västra Götalandsregionen har genomförts (40 enkäter vardera har skickats ut till små, medelstora samt stora företag). Det empiriska materialet har analyserats utifrån en institutionell och en teoretisk referensram om dels de lagar och förordningar som berör revision i Sverige och dels teorier som behandlar förväntningsgapet. De tendenser som framkom i enkätundersökningen har sedan analyserats utifrån referensramen och diskuterats med två revisorer.

**Resultat och slutsatser:** Tendenserna i enkätundersökningen tillsammans med diskussionen med revisorerna verifierade två av de tre uppställda hypoteserna. Förväntningarna på revisorn tycks vara högre hos de mindre företagen samtidigt som en lägre ekonomisk utbildningsnivå också verkar leda till att förväntningarna skruvas upp. Huruvida förväntningarna är större på större byråer visade sig dock svårare att påvisa då analysen av enkätresultaten och diskussionen med revisorerna gav olika tolkningsmöjligheter.

Förslag till fortsatt forskning: Då studien tydde på att förväntningsgapet verkar öka med oklara avtal vore det intressant att undersöka om detta skulle minska om avtalen var tydligare eller om företagen bara skulle betrakta det som ytterligare byråkrati. Intressant skulle även vara att följa upp en liknande studie med fler respondenter som sedan även intervjuades för ytterligare reflektion.

# Innehållsförteckning

<b>1. Introduktion</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Bakgrund</b>	<b>1</b>
<b>1.3 Problem</b>	<b>2</b>
<b>1.4 Syfte</b>	<b>3</b>
<b>1.5 Avgränsningar</b>	<b>3</b>
<b>1.6 Fortsatt disposition</b>	<b>3</b>
<b>2 Metod</b>	<b>5</b>
<b>2.1 Forskningsprocessen</b>	<b>5</b>
2.1.1 Hypotes	5
2.1.2 Enkätundersökning	5
2.1.3 Enkätstruktur	6
2.1.4 Enkätfrågor	7
2.1.5 Intervjuer	7
2.1.6 Urval	8
2.1.7 Informationsinsamling	9
2.1.8 Bearbetning av insamlad data	9
<b>2.2 Bortfallsredovisning</b>	<b>9</b>
<b>2.3 Tillförlitlighet</b>	<b>10</b>
2.3.1 Källkritik	11
2.3.2 Validitet	11
2.3.3 Reliabilitet	12
<b>3. Teoretisk referensram</b>	<b>13</b>
<b>3.1 Revision</b>	<b>13</b>
<b>3.2 Förväntningsgapet</b>	<b>14</b>
3.2.1 Förväntningsgapet inom revisionen	14
3.2.2 Förväntningsgapet revisor - företagare	16
<b>4. Institutionell referensram</b>	<b>18</b>
<b>4.1 Lagstiftning</b>	<b>18</b>
4.1.1 Revisorslagen	18
4.1.2 Revisionslagen	18
4.1.3 Aktiebolagslagen	19
<b>4.2 God revisionssted</b>	<b>19</b>
<b>4.3 Revisionsstandard i Sverige</b>	<b>19</b>
4.3.1 RS 200 Mål och generella principer	20
4.3.2 RS 209 Granskningen av Styrelsens och VD: s förvaltning	20
4.3.3 RS 210 Villkor för revisionsuppdrag	21
4.3.4 RS 240 Oegentligheter och fel	21
4.3.5 RS 250 Skyldigheter att ta hänsyn till lagar och föreskrifter	21
4.3.6 RS 300 serien angående planering	22
4.3.7 RS 400 Riskbedömning och intern kontroll	22
<b>4.4 Yrkesetiska regler och föreskrifter</b>	<b>22</b>
4.4.1 FARs yrkesetiska regler	23
<b>4.5 Särskilda övervägandena vid revision av små företag</b>	<b>23</b>
<b>5. Empiriska resultat av enkätundersökning</b>	<b>24</b>

<b>5.1 Grundfrågorna</b>	<b>24</b>
<b>5.2 Förklaring till tabellerna</b>	<b>26</b>
<b>5.3 Huvudfrågorna</b>	<b>26</b>
5.3.1 Ansvarsfördelning	26
5.3.2 Ansvar och kontroll	28
5.3.3 Förtroende och nytta	30
<b>6. Analys</b>	<b>32</b>
<b>6.1 Små företag har större förväntningar på revisorn än större företag</b>	<b>32</b>
6.1.1 Teoretisk återanknytning	33
<b>6.2 Företag har större förväntningar på större revisionsbyråer än på mindre byråer</b>	<b>33</b>
6.2.1 Teoretisk återanknytning	34
<b>6.3 Ingen eller liten ekonomisk utbildning hos ekonomiansvarig medför större förväntningar på revisorn</b>	<b>35</b>
6.3.1 Teoretisk återanknytning	35
<b>6.4 Sammanfattning av analysen</b>	<b>36</b>
6.4.1 Sammanfattning av den teoretiska återanknytningen	37
<b>7 Diskussion och reflektioner</b>	<b>38</b>
<b>8 Avslutning</b>	<b>41</b>
<b>8.1 Slutsatser</b>	<b>41</b>
<b>8.2 Förslag till fortsatt forskning</b>	<b>42</b>
<b>Källförteckning</b>	<b>43</b>

## Figurförteckning

<i>Figur 1 Porters illustration över förväntningsgapet</i>	15
<i>Figur 2 Förväntningsgapet enligt FAR</i>	16
<i>Figur 3 Diagram över företagskategori</i>	24
<i>Figur 4 Diagram över utbildningsnivån i företagen</i>	25
<i>Figur 5 Diagram över anlitad revisionsbyrå</i>	25
<i>Figur 6 Enkätfråga 1</i>	26
<i>Figur 7 Enkätfråga 1b</i>	27
<i>Figur 8 Enkätfråga 2</i>	27
<i>Figur 9 Enkätfråga 3</i>	28
<i>Figur 10 Enkätfråga 4</i>	29
<i>Figur 11 Enkätfråga 5</i>	29
<i>Figur 12 Enkätfråga 6</i>	30
<i>Figur 13 Enkätfråga 7</i>	31
<i>Figur 14 Enkätfråga 8</i>	31

## Appendix

- Bilaga 1** Frågeformulär till företag
- Bilaga 2** Respondenternas egna kommentarer
- Bilaga 3** Frågor till revisorer angående empiriska resultat
- Bilaga 4** Sammanfattning av intervju med Patric Hofréus, Lindebergs Grant Thornton
- Bilaga 5** Sammanfattning av intervju med Daniel Eklund, Öhrlings PricewaterhouseCoopers

## 1. Introduktion

*Detta kapitel beskriver börjar med att introducera bakgrunden till förväntningsgapet mellan revisor och företag. Vidare beskrivs problemformuleringen och syftet med arbetet samt de tre hypoteser som uppsatsen har för avsikt att pröva. Avslutningsvis presenteras den fortsatta dispositionen som beskriver upplägget för resten av uppsatsen.*

Företagsekonomiska göromål har under senare år kommit att hamna alltmer under den granskande luppen. Ofta har rubrikerna varit svarta och starkt kritiska där företagens moral och etik, likväl som deras påstådda ovilja att följa lagar och förordningar, kritiserats. Någonstans i denna flora av misstro och kritik återfinns revisorn som ju trots allt skrivit under och "garanterat" redovisningens korrekthet och godkänt företagsledningens skötsel av företagets angelägenheter. Av naturliga skäl är det de stora företagen och deras revisorer som får bära hundhuvudet när oegentligheter och fel uppdagas och inte sällan får då revisorn i slutfasen påta sig skulden. Som exempel på det sistnämnda kan Skandia-fallet nämnas där företaget stämt sin byrå för att den inte uppdagat och påtalat väsentliga risker för styrelsen. Bakom denna osämja borde någon form av otydlighet föreligga där parternas ansvar på olika områden inte klargjorts tydligt nog. I allmänhetens ögon framstår såväl företag som revisor som hycklare vilket inte gagnar någon. Utöver denna problematik, där storföretagen utsätts för den tuffaste granskningen, tillkommer de många småföretagen som trots allt utgör den stora majoriteten av alla företagare. Dessa är inte alltid föremål för den stora allmänhetens intresse men har likväl samma krav på sig att sköta bokföring, upprätta årsredovisning och betala skatt. I dessa företag saknas inte sällan de ekonomiska kunskaper som erfordras för att driva ett företag varpå revisorn åläggs ett än större ansvar. Därmed utsätts denne för ytterligare belastning och risk. Revision är och förblir ett ämne för diskussion, denna uppsats är ett av alla dess inslag.

### 1.2 Bakgrund

Vikten av en ordnad och välskött redovisning och förvaltning kan aldrig påtalas nog. En väsentlig fråga som bör ställas i sammanhanget är dock vem som bär vilket ansvar för att detta ska vara fallet. I FARs stadgar och regler fastslås att klienten skall upplysas om att hon eller han har ett självständigt ansvar för sin redovisning och de rapporter som baseras på denna och att ansvarsfördelningen och uppdragets omfattning bör preciseras<sup>1</sup>. Hur denna ansvarsfördelning och omfattningen preciseras skiljer sig åt likväl som olika företag och byråer tillmäter den olika stor vikt. FAR vill i sitt utfärdande av de "yrkesetiska reglerna" klargöra och försäkra revisionsbyråbranschens grundläggande uppgift som består i att bidra till ökat förtroende för den ekonomiska informationen som lämnas av företag, organisationer och myndigheter. Detta menar man kan uppnås genom att revisorer uttalar sig om huruvida redovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning samt huruvida förvaltningen har utövats enligt relevanta regler. Vidare sker detta genom att revisorer och andra specialister aktivt medverkar till att utveckla kvaliteten på den ekonomiska informationen och på de system som ligger till grund för informationen.<sup>2</sup> Historien har utvisat att dessa uppgifter tolkats på olika sätt vilket i vissa fall resulterat i att revisorn tillmätts en alltför stor roll i det ekonomiska arbetet. Detta kan resultera i att olika oegentligheter och fel inte upptäcks och åtgärdas.

---

<sup>1</sup> Fars Samlingsvolym 2004, del 2

<sup>2</sup> Ibid,

### 1.3 Problem

Revision är för gemene man ett tämligen luddigt begrepp och är förenat med en hög grad av subjektivitet. Detta menar ordföranden i FAR och den tillika auktoriserade revisorn Mats Fredricsson kan bero på att revisorskåren inte tillräckligt väl förklarat för intressenterna vad revision är. Upphandlingsmiljön (för uppdragen), menar Fredricsson, har blivit sådan att det inte alltid varit lätt att förklara vad som ingår i revisionsuppdraget.<sup>3</sup> Detta kan bli till ett ganska graverande problem då vissa av de reviderade verksamheterna helt enkelt inte är medvetna om vad man får för det fakturerade revisorsarvodet. Enligt Magnus Torén, styrelsemedlem i FARs Revisionskommitté, varierar kunskapen om ansvarsfördelningen kraftigt mellan olika företag där det finns de som tror att det är revisorns uppgift att upptäcka exempelvis oegentligheter. Vidare påpekar Torén att vissa företag helt förlitar sig på revisorn och att denne ska upptäcka ifall något är fel.<sup>4</sup> Eva From, auktoriserad revisor hos Ernst & Young i Göteborg, menar att den svåra gränsdragningen mellan konsultation och revision bidrar till att öka förväntningsgapet. Hårdare regler begränsar möjligheten för revisorn att agera bollplank vilket klienten fortfarande förväntar sig att denne ska göra vilket ytterligare vidgar gapet mellan förväntning och utförande.<sup>5</sup> Rimligt är att anta att detta oftare är fallet i fåmansbolag där revisorn ofta eller alltid är den enda "ekonomiexperten" i bolaget. Dessa företag, som oftast eller alltid saknar en ekonomiavdelning, kan ha en enkel och i vissa fall bristfällig bokföring som i sin tur leder till en ökad risk att årsredovisningen är felaktig eller ofullständig.<sup>6</sup> I och med att dessa mindre bolag oftast består av få ägare, ofta en enda, så är de i de flesta fall själva inblandade i den dagliga skötseln av företaget.<sup>7</sup> Då endast ett fåtal är verksamma i bolaget kan de även tänkas fokusera på mer än enbart de ekonomiska frågorna. Problemet eskalerar då företagaren själv saknar erforderlig kompetens inom ekonomi och inte är medveten om att det faktiskt är hans ansvar att redovisningen är korrekt. Måhända anser även ett mindre företag att någon utförligare revision inte är befogad och att han/hon därför inte vill kosta på den alltför mycket. Om man sedan anlitar en byrå efter dess namn och storlek skulle det kunna resultera i att olika förväntningar byggs upp av företagaren beroende på vilken byrå som anlitas.

Utifrån nyss fört resonemang utkristalliseras följande hypoteser vilka denna undersökning syftar till att pröva och verifiera eller falsifiera:

- **Småföretag har större förväntningar på sin revisor än större företag**
- **Företag har större förväntningar på större revisionsbyråer än på mindre byråer**
- **Ingen eller liten ekonomisk utbildning hos den ekonomiansvarige medför större förväntningar på revisorn**

---

<sup>3</sup> Balans nr. 10 (2001) *Revisorn, oberoendet & analysmodellen*

<sup>4</sup> Balans nr. 12 (2004) *Ett samtal om attitydförändringar*

<sup>5</sup> Balans nr 6-7 (2003) *Revisorer får inte bli börsanalytiker – då förlorar de allt förtroende*

<sup>6</sup> FARs Samlingsvolym del 2 (2004)

<sup>7</sup> Ibid

## **1.4 Syfte**

Studien tar sin utgångspunkt i att ett visst förväntningsgap de facto existerar mellan revisorns faktiska arbetsuppgifter och vad klienten förväntar sig av denne. Utgångspunkten underbyggs i kapitel 3 där redogörelse för tidigare forskningsresultat legitimerar antagandet. Studiens primära syfte är istället att belysa eventuella skillnader som kan finnas i förväntningar på revisorn arbete dels beroende på företagets storlek och dels beroende på anlita revisionsbyrås storlek samt på ekonomisk utbildningsnivå hos ekonomiansvarig.

## **1.5 Avgränsningar**

Studien avgränsar sig såväl geografiskt som bolagsformsmässigt. För att begränsa populationen har urvalet gjorts endast bland aktiebolag inom Västra Götalandsregionen. I definitionen storlek på företag har endast antalet anställda beaktats, således har ingen vikt lagts vid företagets omsättning. Då studien tar sin utgångspunkt i att ett förväntningsgap existerar tillägnas denna fråga endast begränsad uppmärksamhet. Avsikten är framförallt att ge en bild och definition av begreppet inför analysen och slutdiskussionen där teorin återknyts till de empiriska resultaten.

## **1.6 Fortsatt disposition**

### ***Kapitel 2 Metod***

Metodkapitlet beskriver vilka samt varför vissa undersökningsmetoder använts för att uppnå önskat syfte. Valet av primär- och sekundärdata samt hur denna bearbetats och analyserats beskrivs också. Även bortfallet och dess påverkan på tillförlitligheten diskuteras. Kapitlet utgör den analysmodell utifrån vilken empirin analyseras.

### ***Kapitel 3 Teoretisk referensram***

I den teoretiska referensramen beskrivs och diskuteras begreppet ”förväntningsgap” samt innebörden av revision och dess historik. Detta sker med hjälp av artiklar från tidigare studier och annan litteratur. Kapitlet avser att ge en bild och definition av begreppet och behandlas sedan i analysen.

### ***Kapitel 4 Institutionell referensram***

Här redogörs för vilka lagar, föreskrifter och rekommendationer som gäller för lagstadgad revision i Sverige. Den institutionella referensramen stadgar och klargör vilka förväntningar och krav som faktiskt kan ställas på revisorn. Referensramen ligger även till grund för de frågor som ställts i enkäten.

### ***Kapitel 5 Empiriska resultat***

Kapitlet redogör för det empiriska resultat som enkätundersökningen givit. Insamlad empirisk data behandlas, sammanställs och struktureras.

### ***Kapitel 6 Analys***

Analysdelen utvärderar och analyserar de empiriska resultaten utifrån uppställda hypoteser. Resultaten av analysen återknyts även till den teoretiska referensramen där avsikten är att påvisa hur förväntningsgapet tar sig uttryck i studien.



***Kapitel 7    Diskussion***

Diskussionen inkluderar såväl författarnas tankar, utifrån given referensram och analys, samt intervjuer med revisorer för professionell feedback och nya infallsvinklar.

***Kapitel 8    Avslutning***

Kapitlet kommer att verifiera eller falsifiera de uppställda hypoteserna. Svaren kommer att tolkas utifrån genomförd analys och förd diskussion. Slutligen kommer förslag ges till vidare forskning inom området.

## 2 Metod

Kapitlet syftar till att beskriva de metoder som använts för att angripa problemet samt motivera val av metoder och varför de valts. Vidare beskrivs hur insamlingen och bearbetningen av erhållen data gått till och hur bortfall påverkat studiens validitet och tillförlitlighet. Kapitlet är indelat i tre delar där den första behandlar hur problemet bemöts, dvs. forskningsprocessen (enkätundersökning, intervjuer som validerar uppställda hypoteser), urval och informationsinsamling. Den andra delen redogör för bortfallet i undersökningen och hur detta är fördelat mellan tillfrågade företag. Avslutningsvis diskuteras bedömd tillförlitlighet i valt tillvägagångssätt. Metoden ligger till grund för analysen och diskussionen och utgör studiens analysmodell.

### 2.1 Forskningsprocessen

Under denna rubrik sammanfattas och motiveras valen av undersökningsinstrument samt de premisser på vilka valen är gjorda. Det är viktigt att valet av metod utgår från de syften som forskaren har, eftersom det då blir en överensstämmelse mellan dessa.<sup>8</sup> Forskningsprocessen beskriver på vilket sätt valda metoder tjänar till att uppnå studiens syfte samt hur de tillämpats och utformats för att möjliggöra detta. Då uppsatsen avser att validera hypoteser definieras detta begrepp under nämnd rubrik.

#### 2.1.1 Hypotes

De flesta empiriska undersökningar bygger på att testa ett antal hypoteser och avsikten med dessa hypoteser/teorier är att de ska möjliggöra antaganden som kan prövas och verifieras eller falsifieras. Om sedan teorierna eller hypoteserna inte är ”verkliga” spelar mindre roll förutsatt att de fungerar i verkligheten. Teorierna/hypoteserna kan överges när ett mer tillfredställande alternativ står till buds.<sup>9</sup> Hypotes definieras som ett antagande om hur två eller flera begrepp är relaterade till varandra och att den ska täcka vanligt förekommande företeelser.<sup>10</sup> Kravet ställs således att hypotesen ska vara generaliserbar för att ge relevant information. De uppställda hypoteserna bedöms generaliserbara då revisionsplikten är lagstadgad och berör alla aktiebolag.

#### 2.1.2 Enkätundersökning

Då problemet formulerats har en föreställning skapats om vilka upplysningar resultaten ska ge. Problemet härstammar i sin tur från upplevda och faktiska förhållanden. De förhållanden som ska undersökas måste översättas på ett sätt så att de är möjliga att studera. Förhållandena måste således transformeras till en form som kan bearbetas och analyseras vilket kan göras genom att översätta dem till numerisk eller verbal symbolform.<sup>11</sup> Valet av undersökningsinstrument bygger på syftet att utifrån insamlad data ge en så bred och generell information som möjligt. På grund av det begränsade urvalet i genomförd studie minskar möjligheterna att generalisera, undersökningen är istället av explorativ karaktär och söker fånga in tendenser i materialet. Således utger sig studiens analys av informationen inte för att generalisera utan snarare för att uttrycka tendenser, utifrån vilka en diskussion kan föras.

---

<sup>8</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*

<sup>9</sup> Ryan, B. Scapens, R. & Theobald, M. (1992) *Research, Method & methodology in Finance & Accounting*

<sup>10</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim Paul, F. (1997) *Att utreda forska och rapportera*

<sup>11</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim Paul, F. (1997). *Att utreda forska och rapportera 1*

En stor fördel med enkätundersökning som metod är att data är lätt att sammanställa och bearbeta samt att man med relativt små medel kan nå ut till många respondenter. Enkätstudien möjliggör därmed generaliseringar (vid tillräckligt stora urval och svarsfrekvenser) och analys av information.<sup>12</sup> Enkäter är lämpliga när det är ett större antal svarande på ett stort geografiskt område, när den efterfrågade informationen är relativt okomplicerad och okontroversiell samt när standardiserade svar efterfrågas.<sup>13</sup> Längden på enkäten samt antalet frågor bör begränsas för att underlätta för respondenten.<sup>14</sup> Författarna har i största möjliga mån beaktat detta då raka frågor ställts som direkt syftar till att besvara studiens övergripande syfte. Den relativt höga graden av strukturering i enkäten, genom bundna svarsalternativ, minskar svarsutrymmet och möjliggör i större grad generaliseringar av svaren.

Viss flexibilitet ges dock respondenten då frågorna lämnar plats för kommentarer och är graderade på en skala från ett till fem. Frågorna är också formulerade så att de inte ska verka irriterande eller stötande på något sätt. Att enkäten är helt anonym minskar normalt respondentens incitament och tendenser att förvränga verkligheten för att förmedla en bättre bild.

Enkätstudien är en formaliserad metod och innebär att forskaren har en viss distans till informationskällan. Metoden innebär dock att man inte kan vara säker på vem som svarat på enkäten och att det kan vara svårt att fånga komplicerade frågor och att dessa kan missuppfattas. För en god giltighet krävs en hög svarsfrekvens.<sup>15</sup>

Ytterligare en svaghet att beakta med metoden är att man inte har någon garanti för att den information som samlas in är relevant för frågeställningen. Upptäcks detta under insamlingsfasen är det för sent att åtgärda.<sup>16</sup> I denna studies fall gör sig problemet påmint när svaren ska utvärderas och analyseras. Visar det sig exempelvis att frågor missuppfattats och besvarats på olika premisser av olika respondenter så kan felet inte rättas till i efterhand.

Enkäterna skickades ut under april månads första vecka vilket gav respondenterna ungefär tre veckors tid att returnera svaren. Svarstiden begränsades dels på grund av studiens totala tidsbegränsning (tio veckor) och dels därför att inkomna svar starkt avtog med tiden.

### 2.1.3 Enkätstruktur

Frågorna är formulerade för att besvara de inledande hypoteserna vilka i sin tur baseras på upplevda och reella problem. Utgångspunkten i alla frågor är det teoretiska - och institutionella ramverket som beskrivs i kapitel 3 respektive 4. De lagar, föreskrifter och rekommendationer som berör lagstadgad revision utgör de begränsningar och ramar som finns för revision i Sverige. Dessa klargör vilka krav och förväntningar företaget har rätt att ställa på anlita revisor. Ramverket beskriver såväl revisorns som företagets ansvar för tillförlitligheten i rapporteringen. Urvalet av frågor är gjort utifrån de problem som upplevs av inblandade parter. Dessa problem återges i kapitel tre där tidigare forskning och befintlig teori angående förväntningsgapet behandlas.

<sup>12</sup> Denscombe, M. (2003) *The good research guide*

<sup>13</sup> Ibid

<sup>14</sup> Ibid

<sup>15</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*

<sup>16</sup> Ibid

### 2.1.4 Enkätfrågor

Enkäterna är adresserade till företagens ekonomiansvarige eftersom denne har det övergripande ansvaret för redovisnings- och rapporteringsfrågor. De tre inledande frågorna är av mer allmän karaktär och syftar till att klargöra typen av företag, ekonomisk utbildningsnivå hos ekonomiansvarig samt vilken revisionsbyrå som anlitas. Typ av företag följer FARs storleksdefinition för vilken redogörs under rubriken "urval". Ekonomisk kompetens har definierats som genomförd utbildningsnivå där respondenten även beretts möjlighet att ange eventuell fortbildning eller liknande komplettering. Svartalternativen för anlita revisionsbyrå begränsar sig till en distinktion mellan de, per definition, fyra stora byråerna och övriga. Detta är naturligtvis en rationalisering då kategorin "övriga/mindre" inkluderar ett mycket stort spann av byråstorlekar (se diskussion med Patric Hofréus i bilaga 4). Begränsningen innebär en rationalisering men bedöms ändå ge tillräckligt underlag för att besvara frågan om storleken inverkar på förväntningarna (distinktionen innebär således två grupperingar: stor byrå eller annan/liten).

De två påföljande frågorna behandlar hur väl ansvarsfördelningen mellan revisor och företag definierats och på vilket sätt detta gjorts. Enligt FARs revisionsstandard ska ansvarsfördelningen förtydligas i ett s.k. uppdragsbrev eller någon annan form av avtal varpå frågan är relevant att ställa om detta gjorts och i sådana fall vilken vikt brevet tillmäts av företaget. Mer övergripande är det av intresse att reda ut om respondenten anser sig medveten om ansvarsfördelningen.

FARs revisionsstandard klargör att företaget har ett självständigt ansvar för sin redovisning och de rapporter som baseras på denna, även då byrån lämnar långtgående biträde. Med detta i åtanke har frågan ställts vilket ansvar företaget tillmäter revisorn i upprättandet av nämnda komponenter.

Nästkommade två frågor handlar om revisorns upplevda ansvar att upptäcka oegentligheter och fel samt att kontrollera att redovisningen följer gällande lagar och förordningar. Eftersom FAR stadgar att ansvaret för att förhindra förekomsten av dylika felaktigheter ligger hos företagsledningen och att verksamheten bedrivs enligt gällande lagar och föreskrifter är även dessa frågor befogade för att uppdaga skillnader i förväntningar.

De tre avslutande frågorna handlar om upplevd nytta av och förtroende för revisorn samt huruvida denne skulle ha anlitas även om det vore frivilligt. Frågorna syftar till att blottlägga skillnader i upplevd nytta av revisorn och förtroendet för denne företag och byråer emellan.

### 2.1.5 Intervjuer

För att ge ytterligare stöd till och verifiering av tolkningar samt öppna för nya infallsvinklar kontaktades ett par av de berörda revisionsbyråerna för kommentarer kring och feedback på enkätresultaten. Intervjuerna möjliggör en mer utvidgad diskussion då följdfrågor kan ställas som i sin tur ger en bättre förståelse och kunskap om det som studeras. Kombinationen av enkätundersökning och intervjuer ger sedan en verifiering av studiens resultat.<sup>17</sup> Vidare kan kombinationen stärka de svaga sidorna som finns i metoderna.<sup>18</sup> I sammanhanget står revisorerna för fackkunskap och ger ökad legitimitet åt de tolkningar som gjorts av författarna. Diskussion och slutsats kommer således att bestå av statistisk data från erhållna

---

<sup>17</sup> Ejvegård, R. (1996) *Vetenskaplig metod*

<sup>18</sup> Fog, J. (1979) *Om kvalitativa metoder*

enkätsvar, en analys och tolkning av dessa samt av uttalanden och kommentarer från revisorer.

Valet att genomföra intervjuerna efter enkätsammanställningen bygger på tanken att en generell översikt av forskningsområdet först kan erhållas och att det utifrån denna kan vara lättare att hitta intressanta fenomen att undersöka genom intervjuer. Detta innebär även att statistisk data blir meningsfull och förståelig.<sup>19</sup> En ytterligare fördel med att kombinera en kvantitativ och en kvalitativ metod är att problemet studeras utifrån olika synvinklar. Detta kan i sin tur öka undersökningens validitet om de olika metoderna leder till samma resultat.

Om däremot olika svar erhålls kan det i sin tur leda till omtolkningar och stimulera teoriutvecklingen.<sup>20</sup> De tillfrågade revisorerna kan bidra med nya infallsvinklar och ge ökad förståelse och mening åt enkätundersökningens statistiska data.

### 2.1.6 Urval

Ett urval av 120 aktiebolag har gjorts ur en population inkluderande 25633 små företag, 4318 medelstora företag samt 166 stora företag. Ett stratifierat urval bestående av ett lika antal små, medelstora och stora företag (40 stycken ur respektive kategori) har genomförts. Detta innebär ett relativt större urval av medelstora respektive stora företag än av små företag. En proportionell metod baserad på gruppernas storlek skulle eventuellt ha ökat validiteten i studien. Företagen har inledningsvis tagits fram i databasen Affärsdata. Som sökbegränsningar angavs samtliga aktiva aktiebolag med färre än 10 anställda, fler än 10 anställda men färre än 200 samt fler än 200. Definitionen av storlekskategorierna är hämtad ur FARs Samlingsvolym del 1. Någon stratifiering beroende på företagsverksamhet eller bransch har inte gjorts eftersom företagets inriktning inte påverkar de krav som ställs på revisionen. Populationen inkluderar samtliga aktiva aktiebolag inom Västra Götalands region. Regionen har valts som population på grund av dess storlek och relativa geografiska omfång. Kravet för ett obundet slumpmässigt urval är att alla enheter i populationen ska ha samma kända chans att komma med i urvalet.<sup>21</sup> Ur respektive grupp valdes 40 företag ut genom att fyra företag på de tio första bokstäverna valdes ut. Denna urvalsprocess kan sägas utgå från en slumpmässigt utvald tabell där den inledande bokstaven fick utgöra slumpvalet utifrån vilken urvalets enheter valdes. Bedömningen av slumpmässigheten i urvalet är att alla enheter haft samma chans att komma med då utgångspunkten är att företagsnamn (dvs. initialbokstav/slumpmässigt) inte har någon inverkan på den verksamhet företaget bedriver (eller vilka förväntningar man har på revisionen). Valet att begränsa urvalets geografiska omfång till Västra Götalandsregionen kan minska generaliserbarheten för företag i hela landet då företagskulturer, tekniska förhållanden osv. kan tänkas skilja sig mellan regioner. Dock anses valet kunna ge ett tämligen generaliserbart (dvs. fånga in tendenser) resultat på grund av populationens befolkningsmässiga och geografiska storlek.

I valet av intervjuade revisionsbyråer har enkätens definition av stora respektive små byråer beaktats där representanter ur båda kategorierna intervjuats. Detta ger båda parter möjlighet att uttala sig.

<sup>19</sup> Jensen, M. K. (1995) *Kvalitativa metoder*

<sup>20</sup> Jick, T. D. (1979) *Mixing qualitative and quantitative methods*

<sup>21</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*

### 2.1.7 Informationsinsamling

#### Primära källor

Den empiriska delen bestående av en enkätundersökning samt intervjuer med ett par utvalda revisorer utgör huvuddelen av arbetet. De besvarade enkäterna och intervjuresultaten utgör tillika studiens primära källor. Enkäterna sändes ut via post och inkluderade ett frankerat svarskuvert för att möjliggöra ett raskt svar. Intervjuerna genomfördes på plats hos respektive revisionsbyrå där båda författarna deltog samtidigt som intervjun spelades in.

Företagsinformationen (på vilken urvalet i enkätstudien är baserad) är hämtad ur databasen Affärsdata/Företagsfakta.

#### Sekundära källor

De sekundära källorna innefattar litteratur och tidigare forskningsresultat rörande revision och förväntningsgapet mellan företag och revisor. Nämnade källor ligger till grund för teoridelen i kapitel 3. Informationen hämtas från såväl Internet som artiklar och andra tryckta källor. Vid artikelsökning används i första hand Göteborgs Universitets databas Gunda. De mest frekventa sökorden har varit ”förväntningsgap” och ”expectations gap” (eftersom majoriteten av använda artiklar varit på engelska). Som grund för det institutionella ramverket ligger uteslutande FARs samlingsvolym del 2 som inkluderar de lagar, standarder, föreskrifter och rekommendationer som berör lagstadgad revision i Sverige.

### 2.1.8 Bearbetning av insamlad data

Företagskategorierna har, för att nyansera svaren och tydliggöra mönster och tendenser, delats upp var för sig. Rådata har sedan lättare kunnat bearbetas och utvärderas. Svaren redovisas fråga för fråga utifrån indelningen i storlekskategorier, utbildningsnivå och anlitad revisionsbyrå. Syftet med bearbetningen är att tränga djupare in i enkäterna för att urskilja tendenser och för att kunna testa ställda hypoteser.

## 2.2 Bortfallsredovisning

Bortfallets storlek i urvalet är viktigt att redogöra för då det samtidigt begränsar de slutsatser som kan dras utifrån undersökningen. Innan analysen påbörjas måste en undersökning genomföras för att undersöka om detta bortfall är systematiskt, dvs. om det finns något mönster i bortfallet.<sup>22</sup> När bortfallet bli så stort som 30 procent så föreligger ofta en självselektion, d.v.s. de som besvarar enkäten skiljer sig åt i fråga om någon för enkäten viktig egenskap från dem som inte besvarat enkäten.<sup>23</sup> För att tydliggöra om någon systematik och självselektion förekommer redovisas bortfallet separat för de tre urvalsgrupperna små, medelstora samt stora företag. Resultatet av bortfallsundersökningen kan få stora följder för vad som påstås utifrån informationsmaterialet.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*

<sup>23</sup> Ejvegård, R. (1996) *Vetenskaplig metod*

<sup>24</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*

Storlekskategori	Obesvarade	Fördelning	Besvarade	Fördelning	Ofullständiga	
<b>Små företag</b>	27	67,5%	12	30,0%	1	2,5%
<b>Medelstora</b>	22	55,0%	17	42,5%	1	2,5%
<b>Stora</b>	13	32,5%	26	65,0%	1	2,5%
<b>Totalt</b>	<b>62</b>	<b>51,7%</b>	<b>55</b>	<b>45,8%</b>	<b>3</b>	<b>2,5%</b>

Totalt utgör antal svarande 45, 8 procent (55 stycken) av hela urvalet vilket innebär ett bortfall på 51,7 procent (65 stycken) eftersom 2,5 procent (3 stycken) lämnade ofullständiga svar. Svarsfrekvensen bör överstiga 80 procent för att anses fullt godtagbar och understiger den 70 procent kan ingen fullgod statistisk bearbetning ske. Detta behöver dock inte innebära att den är utan betydelse då den ändå kan ge många upplysningar av olika slag.<sup>25</sup> Av denna anledning bör statistiskt material iaktas med försiktighet och inte betraktas som generaliserbar fakta utan snarare som underlag för diskussion.

De besvarade enkäterna är ojämnt fördelade mellan de olika kategorierna där de större företagen uppvisar en betydligt högre svarsfrekvens (65 %) än medelstora (42, 5 %) respektive små (30 %). Detta snedvrider resultatet då de svarande skiljer sig från dem som underlåtit (i form av storlek) och är ett tecken på självselektion. Uppenbart är att ju mindre företagen är desto mindre benägna har de varit att svara. En jämnare fördelning mellan de tre kategorierna hade varit eftersträvarnsvärd för att bättre kunna jämföra resultaten och ge en överblick över dessa. Snedvridningen kan ha flera orsaker som exempelvis tidsbrist, ovilja att tillstå sin okunskap i frågorna eller ointresse. Sett även till utbildningsnivå (se diagram i empiridelen) hos de svarande kan konstateras att en högre utbildning korrelerat med en högre svarsfrekvens. Detta kan bero på att dessa personer i större utsträckning intresserar sig för frågorna och känner till problematiken som studien behandlar (och därmed intresserar sig för resultatet). Det stora bortfallet bland de mindre företagen innebär att mindre information erhållits angående deras åsikter och att slutsatserna som går att dra inskränks. Detta har haft i åtanke när materialet analyserats och diskuterats.

Svaren på frågorna och de kommentarer som lämnats tyder på att de besvarats på samma grunder av alla respondenter vilket möjliggör jämförelser mellan de olika grupperna. Fåtalet ofullständiga enkäter (3 stycken) tyder på att inte några direkta missförstånd av frågorna har förekommit.

Av de tre ofullständiga enkäterna returnerades en med endast ett svarsblad, en returnerades obesvarad och i en angavs att man inte varit i stånd att besvara frågorna (då man nyligen anlitat sin revisor).

### 2.3 Tillförlitlighet

Denna del diskuterar studiens tillförlitlighet utifrån valda källor samt validitet och reliabilitet i metoden. Källorna ligger till grund för det teoretiska- och institutionella ramverket som i sin tur ligger till grund för enkätens utformning och frågor. Validitet och reliabilitet är aktuellt att diskutera främst vad gäller genomförd enkätundersökning respektive genomförda intervjuer. Såväl kvalitativa som kvantitativa metoder bygger på förutsättningar som rör (personliga) värderingar och kunskaper (dvs. förförståelse). Dessa finns med ända från problemformuleringen till slutrapporten. Därför är det viktigt att både inför sig själv som inför

<sup>25</sup> Ejvegård, R. (1996) *Vetenskaplig metod*

läsaren att klargöra vad dessa förutsättningar innebär.<sup>26</sup> De värderingar och kunskaper som präglat studien och problemformuleringen diskuteras och kritiserats under kommande rubriker.

### 2.3.1 Källkritik

Nyckelbegreppen i kritiken av använda källor är validitet (huruvida den utvalda källan mäter vad den är menad att mäta), relevans (om källan och den information den ger är relevant för problemlösningen) samt reliabilitet (om källan är tillförlitlig och till vilken grad den innehåller systematiska variationer).<sup>27</sup> Vikten av hög tillförlitlighet ska inte underskattas då den garanterar att källorna som använts är användbara för att uppfylla syftet. Tre kritiska koncept i bedömningen av källorna är kritik av tendenser, krav på aktualitet och beroende.

Beträffande kritiken av tendenser måste man ifrågasätta vilka syften källan kan tänkas att ha.<sup>28</sup> I denna studies fall är det naturligtvis relevant att fråga sig om de svarande vill förmedla en viss bild beroende på egna syften. Detta kan förvräda verkligheten och äventyra reliabiliteten i studien. Sanningshalten i svaren är närmast omöjlig att bedöma och författarna utgår ifrån att de svarande varit ärliga. Vidare är respondenterna anonyma vilket minskar incitamenten att tala osanning. Detsamma är fallet i intervjuerna med revisorer där författarna

inte heller ser någon anledning att ifrågasätta de svarandes ärlighet. Dock är inte respondenterna anonyma vilket kan inverka på svaren. Vad gäller de tryckta källorna i form av artiklar finns en medvetenhet att de kan innehålla en viss grad av subjektivitet varpå särskild försiktighet iakttagits.

Då insamlad data är av primär karaktär och utgörs av en genomförd enkätundersökning samt av intervjuer så uppfylls kravet på aktualitet. Dock utfärdas reservationer för användandet av artiklar och annan litteratur. Här har i möjligaste mån den mest aktuella informationen på varje område använts.

Beroendekriteriet behandlar huruvida källorna är beroende av varandra på något sätt.<sup>29</sup> I denna studies fall blir det intressant när man tittar på i vilken utsträckning företagen sett till revisorns uppgifter stadgade enligt FAR.

### 2.3.2 Validitet

Validiteten i resultaten är definierad som dess förmåga att mäta det som den har för avsikt att mäta.<sup>30</sup> Svaren i enkätundersökningen samt dess validitet är beroende av dels svarsfrekvens och dels sanningsgraden i svaren (vilket behandlades i föregående del). För att öka validiteten och minska bortfallet kan, vid uteblivna svar, en ytterligare påminnelse skickas ut till respondenterna. Studiens tidsmässiga begränsning lämnar dock inget utrymme för ytterligare påminnelser. Utifrån detta faktum utfärdas en reservation att allt för vidlyftiga generaliseringar bör undvikas vid en lägre svarsfrekvens (se bortfallsredovisning). En ytterligare faktor som påverkar den kvantitativa undersökningens validitet är att insamlad data ska tolkas. Tolkningen kommer sedan att präglas av ett felande mellanled (respondenterna). Då kan det lätt hända att mer tolkas in i den insamlade informationen än det finns fog för.<sup>31</sup>

<sup>26</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*

<sup>27</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim Paul, F. (1997). *Att utreda forska och rapportera*

<sup>28</sup> Ibid

<sup>29</sup> Eriksson, L. & Wiedersheim Paul, F. (1997). *Att utreda forska och rapportera*

<sup>30</sup> Patel, R. & Davidsson B. (1994) *Forskningsmetodikens grunder*

<sup>31</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*



Ett sätt att motverka övertolkningar är att låta en tredje part verifiera eller falsifiera dessa. Denna tredje part utgörs i studiens fall av ett par revisorer.

Den varierande storleken på företagen och den variation detta medför är en del av studien och har noga granskats och iakttagits i utvärderingen. Ytterligare något som måste tas i akt är att svaren omöjligen kan vara objektiva då den svarande personen svarar helt utifrån egna åsikter och tankar. Svaren kan även vara partiska om t ex svaranden vill förmedla en bättre bild av företaget än vad som verkligen är fallet. Validiteten kan ökas genom att enkätsvaren jämförs med utfallet av intervjuer.<sup>32</sup> Även här förhindras en dylik jämförelse av tidsbegränsningar men intervjuer med revisorer bedöms öka undersökningens validitet. Det faktum att företagets storlek endast definieras utifrån antal anställda utan att ta notis till dess omsättning minskar validiteten då företags storlek normalt inkluderar båda dessa storheter.

Det största hotet av studiens validitet är enkätens svarsfrekvens för vilken redogjorts under rubriken ”Bortfallsredovisning”.

### 2.3.3 Reliabilitet

Instrumentets tillförlitlighet, reliabiliteten, handlar om hur väl instrumentet motstår slumpinflytanden av olika slag.<sup>33</sup> Då studien till största del är kvantitativ bör man vara medveten om de felvärden som beror på brister i instrumentets reliabilitet/tillförlitlighet. Den genomförda enkätundersökningen består av standardiserade frågor där de svarande ombads besvara exakt samma frågor, detta minskar risken för felvärden i det använda instrumentet.<sup>34</sup> Genom liknande enkäter undviks även bedömningar och tolkningar från intervjuaren av de givna svarens innebörd. Resultaten av undersökningen skulle sannolikt tolkas på liknande sätt oavsett vem som gjorde den. Intervjuer med revisorer har skett genom personliga möten. Intervjuerna ger ett visst tolkningsutrymme vilket dock reducerats genom att intervjuerna spelats in och att fler än en person deltagit. Detta har ökat internbedömarreliabiliteten.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> Holme, I. M. & Solvang, K. B. (1991) *Forskningsmetodik*

<sup>33</sup> Ibid

<sup>34</sup> Ibid

<sup>35</sup> Ibid

### 3. Teoretisk referensram

Kapitlet syftar till att förklara och förtydliga begreppet revision och det s.k. förväntningsgap som kan följa därav. Förståelse för detta är viktigt för att kunna ta till sig och förstå vad studien behandlar. Ett vidare syfte är att ge ytterligare stöd för uppställda hypoteser. Den teoretiska referensramen, inkluderande tidigare studier och forskning på området, kommer i analyskapitlet att appliceras på det empiriska material som framkommit i enkätstudien. Detta görs för att förtydliga och påvisa förväntningsgapets existens inom de studerade områdena. Slutligen redogörs för förslag på åtgärder att komma till rätta med problemet som tidigare forskning presenterat (till vilken studien återanknyter i analyskapitlet).

#### 3.1 Revision

Revision och dess signifikans uppstod i anslutning till att ägare lämnade över ansvaret för sin verksamhet till ett ombud. För att säkerställa tillförlitligheten i den information som ombudet lämnade till ägaren om hur verksamheten bedrivits krävdes att en oberoende part först granskade uppgifterna. Det engelska ordet för revision "audit", har sitt ursprung i latin och betyder "han hör". Fenomenet uppstod i det antika Egypten för ca 2000 år sedan där utvalda medborgare med uppgift att förvalta publika medel tvingades redogöra för sin verksamhet inför en ansvarig statlig representant (revisorn).<sup>36</sup>

Idag är principen densamma även om den tar sig andra uttryck. Revision handlar i huvudsak om att objektivt och systematiskt samla in och värdera intyg samt information lämnad av företaget. I sin bedömning av korrektheten utgår revisorn från de lagar och rekommendationer som företaget har att följa i utformningen av sin rapportering. I och med den stora förskjutningen som skett från ägarledda till investerareägda företag så har finansieringen förändrats. Idag är verksamheten ofta finansierad av aktiemarknaden vilken naturligtvis är intresserad av vad som händer med investerade medel.<sup>37</sup> Informationen presenteras i form av delårsrapporter- och årsredovisningar och dess tillförlitlighet ska styrkas genom objektiv granskning av en expert, dvs. revisorn.

Tillförlitligheten styrks genom tre former av kontroll:

- *Förebyggande kontroll*: där vetskapen om att det arbete som utförs och den information som lämnas kommer att granskas verkar avskräckande och förebygger oegentligheter.
- *Upptäckande kontroll*: där omedvetna felaktigheter kan uppdagas och rapporteras till företagsledningen innan någon skada egentligen skett.
- *Rapporterande kontroll*: där revisorn ges möjlighet att i revisionsberättelsen externt påpeka att informationen, enligt dennes mening, inte är tillförlitlig.<sup>38</sup>

Revisionens uppgift skulle således inte vara att producera den finansiella informationen utan att tillstyrka dess tillförlitlighet.

---

<sup>36</sup> Porter B. Simon J. & Hatherly D. (1996) *Principles of external auditing*

<sup>37</sup> Ibid

<sup>38</sup> Ibid

### 3.2 Förväntningsgapet

Den allmänna definitionen av förväntningsgapet är att företagaren eller allmänheten förväntar sig mer av revisionen än vad revisorn tycker är rimligt. Ett förväntningsgap existerar när revisorn och allmänheten har olika uppfattningar om vad revisorns uppgifter, skyldigheter och ansvar är samt tillförlitligheten i revisionsberättelsen.

#### 3.2.1 Förväntningsgapet inom revisionen

Den som först lanserade termen förväntningsgap inom revisionen var en forskare vid namn Liggio som redan 1974 påtalade att det fanns en skillnad mellan förväntning och utfall. Han definierade förväntningsgapet som skillnaden mellan de olika nivåer av förväntningar på revisionstjänsten.<sup>39</sup> Sedan dess har det skrivits en mängd artiklar och avhandlingar i ämnet och bevisen för att ett förväntningsgap existerar har ökat påtagligt.

1978 tillsatte American Institute of Certified Public Accountant's (AICPA) en utredning, Cohen kommissionen, som hade i uppgift att utreda om det existerade ett förväntningsgap i USA. Utredningen kom fram till att det fanns ett förväntningsgap men att det inte, som tidigare utredningar pekat på, berodde på användaren av informationen utan att huvudansvaret låg på revisionsbranschen. Kommissionen visade att de förväntningar som allmänheten hade på revisionen var ganska rimliga. Det föreföll dock som om vissa användare misstolkade vad det är som revisorn attesterar, speciellt det revisorn godkänt enligt sin "okvalificerade åsikt". En del av användarna var även av uppfattningen att revisorn inte bara skulle lämna sin åsikt i revisionsberättelsen utan också översätta de finansiella räkenskaperna på ett sådant sätt att läsaren utifrån detta kunde komma fram till om han eller hon skulle investera i företaget. Till sist framkom det att användarna ansåg att vad revisorn skulle utföra i sin revision och attestera var att penetrera företagets affärer, övervaka ledningen samt upptäcka eventuella fall av oegentligheter och bedrägeri. Kommissionen kom fram till att förväntningarna inte var uppfyllda och gav revisorerna ansvaret för att minska gapet.<sup>40</sup>

På senare år har revisionsyrket ofrivilligt hamnat i rampljuset efter företagsskandaler som Enron, Worldcom, Royal Ahold och nu senast Parmalat, bara för att nämna några. Störst konsekvenser av dessa krascher fick det stora revisionsföretaget Arthur Andersen, med både Enron och Worldcom som klienter, som helt kollapsade i efterspelet av skandalerna.

Det finns bland allmänheten en vida spridd tro att intressenter i ett företag ska kunna förlita sig på att företagets reviderade räkenskaper fungerar som en slags garanti för bolagets lämplighet, soliditet och fortlevnad. Om företaget sedan, utan någon som helst förvarning, hamnar i ekonomisk kris så anses det i allmänhet att någon borde hållas ansvarig, och denne någon är i stort sett alltid revisorn.<sup>41</sup> Denna missuppfattning från intressenterna bidrar till den ökade osäkerhet om var ansvarsskyldigheten ligger, eftersom bland annat ägarna är av uppfattningen att revisionen bör hålla en högre grad av säkerhet än vad revisorerna anser som rimligt. Revisorerna menar att fullständiga garantier är omöjliga att lämna och att de enbart

---

<sup>39</sup> Koh, H & Woo, E (1998) *The expectations gap in auditing*, Managerial Auditing Journal, Vol 13, Nr 3.

<sup>40</sup> McEnroe, J & Martens, S (2001) *Auditors' and investors' perceptions of the "expectations gap"*, Accounting Horizons, Vol 15, Nr 4.

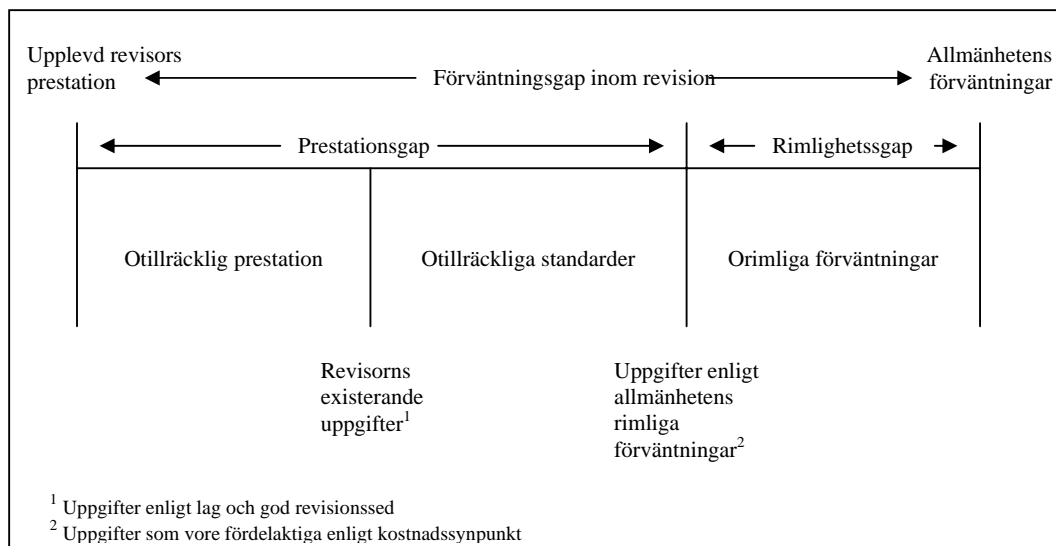
<sup>41</sup> Maccarone, E.T. (1993) *Using the expectations gap to close the legal gap*, CPA Journal Vol. 63.

kan garantera en ”rimlig grad” av säkerhet. Förväntningsgapet kan påverkas av revisorns agerande, exempelvis revisorns individuella angreppssätt, samt revisorns förtroende för det reviderade företaget. Dessutom anser många intressenter, helt felaktigt, att revisorn är en del av företagets interna kontroll.<sup>42</sup>

1993 genomfördes en empirisk studie av förväntningsgapet inom revisionen. Förväntningsgapet definierades som skillnaden mellan allmänhetens förväntningar på revisionen och revisorns prestation, som den upplevs av allmänheten. Det framkom också att förväntningsgapet kan delas in i två delar, nämligen:

1. Rimlighetsgap som är skillnaden mellan vad allmänheten förväntar sig att revisorn ska uppnå och vad revisorn rimligtvis kan förväntas att göra, och
2. Prestationsgap som är skillnaden mellan vad allmänheten rimligen kan förvänta sig att revisorn ska åstadkomma och vad revisorernas uppgift är.

Prestationsgapet är i sin tur indelat i ”otillräckliga standarder” och ”otillräcklig prestation” där den första innebär skillnader mellan de uppgifter man rimligen kan kräva av en revisor och de uppgifter revisorn har att följa enligt lag och god revisions sed. Den andra delen definieras som skillnaden mellan revisorns normala prestation av befintliga uppgifter och revisorns prestation, som den upplevs av allmänheten.<sup>43</sup>



**Figur 1 Porters illustration över förväntningsgapet** Källa: Porter, B. (1993), *Accounting and Business Research*, Vol. 24, Winter. Översatt av författarna.

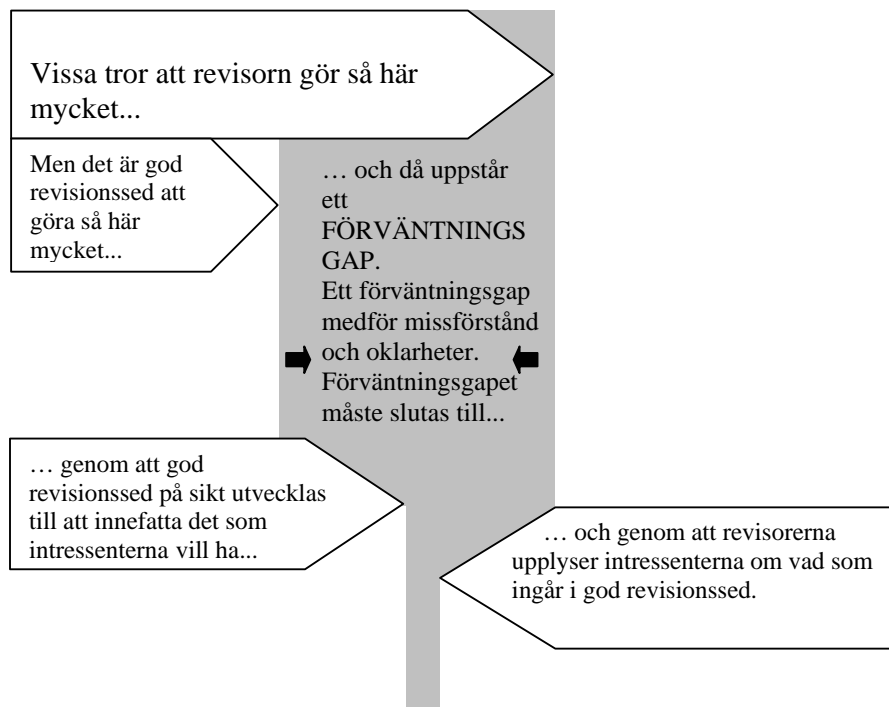
<sup>42</sup> Cassel, F. (1996) *Den reviderade revisionsrollen*

<sup>43</sup> Porter, B. (1993), "An empirical study of the audit expectation-performance gap", *Accounting and Business Research*, Vol. 24, Winter

### 3.2.2 Förväntningsgapet revisor - företagare

Ägarna i ett företag förväntar sig att revision ska fungera som en slags övervaknings- och informationsmekanism, för att försäkra sig om att företagets välfärd maximeras. I företagsledningens intresse ses även revision som ett medel genom vilket företaget kan öka sin välfärd. Grunden är att ägande och kontroll har separerats då ägarna har överlåtit förvaltningen av resurserna samt delegerat redovisningsskyldigheten till styrelsen. Den ständigt ökande separeringen mellan de som äger företagen och de som styr dem har ökat behovet av en oberoende revision. Det ligger alltså i ägarens intresse att få tillräcklig och tillförlitlig information.<sup>44</sup> Missförstånd och skillnader i förväntningar kommer att finnas kvar så länge inte effektiva och lämpliga förändringar förverkligas. Med tanke på hur det ser ut i dag så kan förmodas att förväntningsgapet kommer att fortsätta gäckta företag och revisorer under många år framöver.<sup>45</sup>

FARs Revisionsbok behandlar förväntningsgapet där, istället för att försöka bevisa uppkomsten av förväntningsgapet, en modell visas upp som bland annat redogör för följderna av förväntningsgapet. FAR pekar på att revisorns arbete har många intressenter och att deras olika förväntningar på revisionen medför att revisorns arbete omfattas av en inbyggd konflikt. Det är när dessa förväntningar inte överensstämmer med vad revisorn kan och får göra som ett förväntningsgap uppstår vilket leder till missförstånd och oklarheter.<sup>46</sup> Förväntningsgapet illustreras med hjälp av figuren nedan.



**Figur 2 Förväntningsgapet enligt FAR** Källa *FARs Revisionsbok 2004 s. 111*

<sup>44</sup> Fant, J.E (1994) Revisorns roll

<sup>45</sup> Koh, H & Woo, E (1998) *The expectations gap in auditing*, Managerial Auditing Journal, Vol 13, Nr 3.

<sup>46</sup> FARs Revisionsbok 2004

### 3.2.3 Åtgärder för att minska förväntningsgapet

Revisorsprofessionen har två val för att komma tillrätta med förväntningsgapet. För det första så kan man försöka att informera och utbilda allmänheten i vad som omfattas av revisionsuppdraget samt vad revisorns skyldigheter är. Den andra åtgärden är att ändra innebörden av revisionsfunktionen på ett sådant sätt att allmänhetens förväntningar uppfylls. Fastän de båda förslagen inte är ömsesidigt uteslutande så står det klart att revisorsprofessionens respons på förväntningsgapet i de flesta fall är att vidta den första åtgärden.<sup>47</sup>

För att minska förväntningsgapet kan man utöka revisionsuppdraget för att få det att bli mer omfattande och mer långtgående än vad som nu är fallet. En utökad revisionsberättelse leder till att en mer omfattande förståelse krävs.<sup>48</sup> En annan åtgärd för att minska gapet är att öka utbildningen hos användarna då flertalet tidigare studier har funnit bevis för att kunskapen hos användaren spelar in på förväntningsgapet.<sup>49</sup> De missförstånd som förväntningsgapet innebär är förödande för användarna av revisionsrapporterna eftersom användarna ska ha en stark tilltro till den information de får av rapporterna. Det är också förödande för revisorsprofessionen då revisorns trovärdighet undermineras av det faktum att revisionen inte kan leva upp till många av användarnas förväntningar. Med detta i åtanke är det av största vikt att skillnader i förväntningar blir identifierade och eliminerade, antingen genom att introducera en mer omfattande revisionsstandard eller att utbilda läsaren av revisionsberättelsen.<sup>50</sup>

FAR är av uppfattningen att förväntningsgapet bör minskas genom att informera intressenterna om vad revisorsrollen och lagstadgad revision innebär. Ett annat förslag är att tydligare visa vad som är styrelsens och VD:s ansvar och vad som är revisorns uppgift.<sup>51</sup> Företagsledningens intresse i revisionen består i att revisorn verifierar den bokslutsinformation som företagsledningen avgett och sedan förordar ansvarsfrihet för dess agerande. Av den orsaken förväntas inte företagsledningen ha något större behov av utökad rapportering. Andra intressenter såsom aktieägare som har ekonomiska intressen i företaget har endast en begränsad insyn i bolagets räkenskaper. Dessa har behov av att få företagsledningens agerande och redovisningsarbete verifierat vilket innebär att de väntas förhålla sig positiva till alla förslag till utökad information. För revisorn skulle en utvidgning av informationen leda till svårigheter att etablera objektiva kriterier vid bedömning av t.ex. ekonomisk effektivitet och ändamålsenlighet. Risken är också att revisorns relation till företagsledningen försämras eftersom revisorn, i de fall ökad information krävs, kan erfordras avslöja detaljer som kan vara till skada för företaget.<sup>52</sup>

Ett annat förslag som är under övervägande och som ska bidra till att förväntningsgapet minskas är att revisorn på den årliga bolagsstämman får besvara frågor angående revisionens struktur och omfattning. Denna åtgärd kan hjälpa aktieägarna att bilda sig en uppfattning om revision och på så sätt kan förväntningarna, eller betydelsen av dessa, minska.<sup>53</sup>

<sup>47</sup> Sweeney, B. (1997) *Bridging the expectation gap on shaky foundations*, Accountancy Ireland, Vol. 2 No. 2

<sup>48</sup> Cassel (1996) Den reviderade revisorsrollen

<sup>49</sup> Koh, H & Woo, E (1998) *The expectations gap in auditing*, Managerial Auditing Journal, Vol 13, Nr 3.

<sup>50</sup> Dunn, J (1996) *Auditing theory & practice*

<sup>51</sup> FARs Revisionsbok 2004

<sup>52</sup> Dunn, J (1996) *Auditing theory & practice*

<sup>53</sup> McEnroe, J & Martens, S (2001) *Auditors' and investors' perceptions of the "expectations gap"*, Accounting Horizons, Vol 15, Nr 4.

## 4. Institutionell referensram

*Den institutionella referensramen behandlar de olika källor som ligger till grund för och begränsar studien och dess innehåll. Källorna behandlar lagar, revisionsstandarder, yrkesetiska regler samt föreskrifter. Dessa källor tillsammans sätter ramarna för revision i Sverige. Lagar, yrkesetiska regler, föreskrifter och revisionsstandarder innebär begränsningar i tolkningsutrymmet av revisionen och bör därför klargöras innan undersökningen utvärderas. Dessa källor klargör samtidigt vilka förväntningar man faktiskt kan ha på revisorn. Extra vikt fästs på de av FAR utfärdade revisionsstandarder som dels ger uttryck för god revisions sed i Sverige och dels ligger till grund för flertalet av de frågor som ställts i enkäten.*

### 4.1 Lagstiftning

Revision berörs av ett antal lagar och föreskrifter som anger vad en revision ska innebära samt vad revisorns respektive företagets ansvar är. Vidare stadgar lagarna revisorns behörighet och begränsningar samt hur denne ska förhålla sig i olika situationer enligt god revisions sed. De lagar som berör revision och är intressanta för vår studie är Revisorslagen, Revisionslagen och Aktiebolagslagen.

#### 4.1.1 Revisorslagen

Inledningsvis definieras innebörden av begreppet revisor. Här skiljer man mellan godkänd och auktoriserad revisor där det av den sistnämnde, utöver de krav som ställs för godkännande, även krävs att revisorn avlägger en högre revisorsexamen. Detta ska ske hos Revisorsnämnden (RN). RN har utöver uppgiften att godkänna och auktorisera revisorer även att övervaka och utöva tillsyn över revisionsverksamheten. Vidare åläggs nämnden att pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag. Slutligen ska nämnden ansvara för att god revisorssed och god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Som revisorns skyldigheter anger lagen att god revisorssed ska iaktas, att revisorn ska vara opartisk och självständig i sitt arbete, att revisionsverksamheten ska dokumenteras, att förtroenderubbande sidoverksamhet ej får företas samt att fullständig tystnadsplikt gäller. Revisorn ska avböja alla uppdrag som kan hota opartiskheten eller självständigheten. Som exempel på sådana hot nämns bland andra självgranskningshot, partintressehot, hot eller påtryckningar från tredje part. Förtroenderubbande sidoverksamhet innefattar all verksamhet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet eller som på annat sätt inte är förenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.<sup>54</sup>

#### 4.1.2 Revisionslagen

Revisionslagen fastslår de krav som ställs på företagen att anlita en revisor och vilka krav revisorn ska uppfylla för att kunna anlitas. Här stadgas även revisorns uppgifter. Lagen gäller alla företag som är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning.

De uppgifter revisorn har att utföra är att granska årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående som god revisions sed

---

<sup>54</sup> Revisorslag (2001:883)

kräver. Granskningen ska mynna ut i en revisionsberättelse där uttalanden om huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning görs. Här ska även upplysningar eller anmärkningar beroende av försummelse eller andra missförhållanden i företaget lämnas. Revisorn ska även fortlöpande under revisionen framföra de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsred.

Företagsledningen å sin sida föreskrivs att ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som denne anser nödvändig samt att på begäran lämna erforderade upplysningar.<sup>55</sup>

### **4.1.3 Aktiebolagslagen**

Lagens innehåll är i princip detsamma som Revisionslagens. Dock lämnas utförligare redogörelser för revisionsberättelsens innehåll.

Utöver det innehåll som tidigare redogjorts för stadgas att berättelsen ska innehålla uttalanden om huruvida balansräkning och resultaträkning bör fastställas av bolagsstämman samt huruvida densamma bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. I berättelsen ska även uttalanden om huruvida styrelseledamöter och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet göras. Revisorn åläggs även en skyldighet att lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, i den mån det inte är till väsentlig skada för bolaget.<sup>56</sup>

## **4.2 God revisionsred**

FAR är det organ som utfärdar och gör uttalanden i revisionsfrågor som samtliga ledamöter är skyldiga att följa enligt föreningens regler till vägledning. Dessa uttalanden är ett vägledande komplement till rekommendationer eller lagstiftning. I avsaknad av annan liknande kompletterande normgivning har FARs rekommendationer och uttalanden kommit att uttrycka den gällande normen för praktisk tillämpning av god revisionsred. Dessa uttalanden och rekommendationer används sedan som utgångspunkter för RN och domstolar i deras bedömningar och avgöranden.<sup>57</sup> Revisionsreden utvecklas fortlöpande beroende på den nationella och internationella utvecklingen. Idag sker tolkningen av god revisionsred i de så kallade Revisionsstandarderna (RS) som ersatt den tidigare gällande Revisionsprocessen. Dessa standarder är till största del översättningar av det internationellt gällande ISA regelverket. ISA standarderna utfärdas i sin tur av IFAC som är Europas normgivande organ inom revision. God revisionsred utgörs således av ett antal standarder som förtydligar och tolkar revisorns uppgifter, ansvar och yrkesmässiga förhållningssätt. Standarderna kan i sin tur sägas utgöra själva grunden för revision.

## **4.3 Revisionsstandard i Sverige**

Revisionsstandarderna (RS) ska enligt FAR betraktas som grundläggande principer som revisorerna ska följa vid utförandet av uppdraget. De exakta åtgärderna som krävs för att tillämpa standarderna är beroende av de olika omständigheter som råder för olika situationer och uppdrag (exempelvis storlek på företag, ekonomisk kompetens hos ledningen, intern

---

<sup>55</sup> Revisionslag (1999:665)

<sup>56</sup> Aktiebolagslag (1975:1385)

<sup>57</sup> FARs Samlingsvolym 2004, del 2



kontroll etc.).<sup>58</sup> RS klarlägger det principiella tillvägagångssättet för hur en revision ska genomföras.

#### **4.3.1 RS 200 Mål och generella principer**

I denna serie av standarder fastställs revisorns uppgifter och ansvar. Revisionens mål är att en revisionsberättelse ska lämnas där revisorn uttalar sig om den granskade årsredovisningen, bokföringen samt företagsledningens förvaltning. Uttalandet ska gälla huruvida årsredovisningen, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt tillämplig lag och därmed ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning enligt god redovisningssed. Revisorn ska även uttala sig om företagsledningen bör beviljas ansvarsfrihet. Granskningen ska även möjliggöra för uttalanden, anmärkningar eller lämnandet av andra upplysningar som krävs enligt lag eller som följer av annat regelverk. Uttalandet i årsredovisningen ska öka dess trovärdighet men inte uppfattas som någon garanti om företagets livskraft eller om ledningens förmåga att leda företagets verksamhet.

Revisorn ska utföra granskningen med en professionellt skeptisk inställning väl medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen kan innehålla väsentliga fel. För att kunna bestyrka och intyga att inga väsentliga fel föreligger krävs att revisorn inhämtar bevis för sina uttalanden och bedömningar. Omfattning och inriktning av revisionen ska bedömas individuellt utifrån vad revisorn anser nödvändigt för att uppnå uppsatta mål.

RS 200 påpekar även att det finns inneboende begränsningar i alla revisioner som påverkar möjligheterna att upptäcka väsentliga fel. Dessa begränsningar beror på det urval revisorn väljer att granska, begränsningar i olika system för intern kontroll som företaget använder osv. Vidare fastläggs att hela revisionsprocessen präglas av bedömningar från revisorns sida. Bedömningarna görs i arbetet och metodiken att inhämta bevis samt i arbetet att utifrån dessa dra slutsatser. T.ex. ska rimligheten i uppskattningar från företagsledningen bedömas vilket givetvis är subjektivt.

Ansvarsfördelningen mellan revisor och företagsledning definieras som att revisorn ska granska och göra ett uttalande om årsredovisningen medan ledningens uppgift är att upprätta och utforma densamma.<sup>59</sup> Således befriar inte revisionen företagets ledning från dess egna ansvar.

#### **4.3.2 RS 209 Granskningen av Styrelsens och VD: s förvaltning**

Granskningen ska mynna ut i bevis för bedömning om någon styrelseledamot eller VD vidtagit någon åtgärd eller försummat något som kan föranleda ersättningsskyldighet gentemot företaget, om bokföringsskyldigheten fullgjorts samt huruvida aktiebolagslagen och andra tillämpliga lagar efterföljts. I detta arbete ska väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden granskas samt bedömningar göras om någon av de granskade parterna utsatt bolaget för risker som kan vålla bolaget skada utan att ge motsvarande fördelar.

I granskningen av förvaltningen ska alla förhållanden som kommer till revisorns kännedom granskas och fokus ska läggas på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Ibid

<sup>59</sup> FARs Samlingsvolym 2004, del 2

<sup>60</sup> Ibid

### 4.3.3 RS 210 Villkor för revisionsuppdrag

Villkoren för revisionen ska definieras och dokumenteras i ett uppdragsbrev eller någon annan lämplig form av avtal. Uppdragsbrevet syftar till att undvika missförstånd om uppdraget då revisionens syfte och omfattning samt revisorns ansvar gentemot klienten ska klargöras. Avtalet bör dessutom innehålla punkter om företagsledningens ansvar, revisionens inneboende begränsningar (se RS 200), krav på obegränsad tillgång till all bokföring samt dokumentation och annan information för revisionen. Revisorn kan även inkludera villkor att klienten ska bekräfta uppdragsvillkoren genom att erkänna mottagandet av uppdragsbrevet.<sup>61</sup>

### 4.3.4 RS 240 Oegentligheter och fel

I granskningen ska revisorn beakta risken att eventuella oegentligheter och fel kan förekomma. Oegentligheter innebär fel som hänför sig till avsiktliga handlingar såsom manipulation, förskingring, felaktig tillämpning av redovisningsprinciper, luftfakturor osv. Felaktigheter innebär oavsiktliga tillkortakommanden likt matematiska felaktigheter i underliggande bokföring och uppgifter, att förhållanden förbises och misstolkas eller att redovisningsprinciper tillämpas felaktigt.

Ansvar att förhindra förekomsten av dylika felaktigheter ligger hos företagsledningen medan revisorns roll mer är av avskräckande karaktär. Innan revisionen genomförs gör revisorn en riskbedömning av hur den interna kontrollen fungerar samt beaktar företagsledningens kompetens och integritet, stora påfrestningar på företaget, ovanliga transaktioner osv.

Standarden understryker även risken att inte alla missförhållanden upptäcks på grund av tidigare nämnda inneboende begränsningar samt att risken är än större att oegentligheter inte upptäcks (då dessa är avsiktliga och normalt försöks att dölja). Revisorn har även bevisbördan att styrka sina uttalanden och ska, om inte motsatsen kan bevisas, godta uttalanden från företaget som sanningsenliga.

Om oegentligheter eller fel uppdagats och inte åtgärdats ska frågan diskuteras med företagsledningen. Om missförhållandet inte åtgärdas i detta läge ska en bedömning göras om det är så väsentligt att det bör rapporteras externt via revisionsberättelsen.<sup>62</sup>

### 4.3.5 RS 250 Skyldigheter att ta hänsyn till lagar och föreskrifter

I revisionen av företaget ska revisorn vara medveten om att överträdelse av lagar och föreskrifter från företagens sida kan ha väsentlig inverkan på årsredovisningen och bedömningen av företagsledningens förvaltning. Om inte några bevis på motsatsen kan tas fram så har revisorn rätt att utgå från att företaget inte bryter mot gällande lagar.

En överträdelse innebär avsiktliga eller oavsiktliga åtgärder eller försummelser från företagens sida som står i strid med gällande lagar och föreskrifter.

Standarden påpekar att revisionen inte kan förväntas uppdaga alla överträdelse av lagar och föreskrifter på grund av nämnda inneboende begränsningar.

---

<sup>61</sup> FARs Samlingsvolym 2004, del 2

<sup>62</sup> Ibid

Företagsledningen ansvarar för att verksamheten bedrivs enligt gällande lagar och föreskrifter medan revisorn ska ansvara för att skaffa fram tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att detta också är fallet.<sup>63</sup> Det slutliga ansvaret för att förebygga och upptäcka överträdelser vilar på företaget självt.

#### **4.3.6 RS 300 serien angående planering**

I planeringsarbetet ingår en bedömning av revisionens omfattning. Omfattningen är beroende av företagets storlek, revisionens komplexitet, revisorns erfarenhet av företaget samt dennes kunskap om verksamheten. Planeringen ska mynna ut i en revisionsplan i vilken villkoren och tidsplanen för revisionen fastläggs. Detta erfordrar kunskap om företagets verksamhet för att förstå och identifiera händelser, transaktioner och andra förhållanden i företaget. Dessa kunskaper används sedan för att bedöma inneboende risk och kontrollrisk för att kunna besluta om granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden. I anskaffandet av informationen och i kunskapsbyggandet rekommenderas att kontakt tas med företagets personal (t.ex. styrelseledamöter och företagsledningen), att besök genomförs i företagets lokaler och produktionsanläggningar samt att väsentliga handlingar (t.ex. sammanträdesprotokoll, ekonomiska rapporter, dokument om ledningsfilosofi etc.) från företaget granskas. Väsentlighet ska alltid iaktas vilket innebär bedömning huruvida summan av alla felaktiga uppgifter som upptäckts under granskningen är väsentliga.<sup>64</sup>

#### **4.3.7 RS 400 Riskbedömning och intern kontroll**

Riskbedömningen förutsätter goda kunskaper och förståelse för redovisningssystem och system för intern kontroll. En stor förståelse minskar risken att väsentliga fel och oegentligheter inte uppdagas (revisionsrisk). Potentiella risker kan bero på bristande integritet och kunskap hos företagsledningen, ovanligt stor press på densamma eller att de interna kontrollerna brister.

För mindre företag består ofta revisionsrisken i att endast ett fåtal personer är ansvariga för vissa vitala funktioner som exempelvis bokföringen. Följden kan bli att den interna kontrollen blir lidande. I dessa fall rekommenderas normalt substansgranskning, dvs. kontroll genom besök och inventeringar direkt hos företaget och i dess produktionsanläggningar.<sup>65</sup>

### **4.4 Yrkesetiska regler och föreskrifter**

De organ som utfärdar rekommendationer och föreskrifter angående etik inom revision i Sverige är FAR och Revisorsnämnden (RN). FAR består av auktoriserade och godkända revisorer samt andra kvalificerade specialister som arbetar med att upprätthålla och främja kvalitet, etik och effektivitet hos yrkeskåren. RN är den myndighet som auktoriserar och godkänner revisorer och som utövar tillsyn över dem. Nämnden har även till uppgift att följa utvecklingen inom revisionsområdet och beakta nya nationella och internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och deras bolag samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors –och revisionsred.<sup>66</sup> Dessa organ har alltså att, utifrån gällande lagstiftning, fastlägga de villkor som gäller för revision i Sverige.

---

<sup>63</sup> Ibid

<sup>64</sup> FARs Samlingsvolym 2004, del 2

<sup>65</sup> Ibid

<sup>66</sup> Ibid

#### 4.4.1 FARs yrkesetiska regler

De yrkesetiska reglerna ska tillse att yrkeskårens goda anseende upprätthålls samt verka för en god kunskap i näringsliv och samhälle om ledamöternas verksamhet (med ledamöter avses auktoriserade och godkända revisorer som följer FARs stadgar, är kända för redbarhet och som har förklarat sig villiga att följa de yrkesetiska regler som utfärdats av FARs styrelse). God yrkesetik förutsätter integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet. Detta kan exemplifieras med de särskilda åtgärder som ska vidtas vid rådgivningsuppdrag till en revisionsklient. Stora krav ställs i dessa fall på säkerställandet att uppdraget inte på något sätt äventyrar opartiskheten eller självständigheten. Kan opartiskhet och självständighet säkerställas finns dock inga hinder för utförandet av dessa tjänster. God yrkesetik innefattar vidare att tystnadsplikten beaktas, att ledamoten besitter tillräcklig kompetens (och att kompetensen underhålls och utvecklas), att goda relationer inom yrkeskåren vidmakthålls mm.

I kravet på kompetens nämns att det finns ett stort värde för revisionens intressenter att företaget får kompetent rådgivning från en välutbildad person med nära insyn i företagets förhållanden. Rådgivningen kan även innebära att revisorns kännedom om företaget förbättras vilket är till fördel för revisionen. I detta avseende kan således granskningsuppdraget (utlåtningsuppdraget) och rådgivningsuppdraget stärka varandra och vara till stor nytta för företaget, dess ägare, samhället och övriga intressenter, dock under förutsättningen att revisorn förblir opartisk och självständig i granskningen.<sup>67</sup>

#### 4.5 Särskilda övervägandena vid revision av små företag

I uttalandet RevU 1005 ger FAR ytterligare vägledning om vilka särskilda åtgärder som kan vara aktuella vid granskningen av mindre företag. Detta uttalande kan vara intressant att titta närmare på för att kunna göra en bedömning av vilka förväntningar dessa företag rimligen kan ha på revisorn. Uttalandet kompletterar endast de rekommendationer som ges i RS serien och ställer inga ytterligare krav eller göra några undantag från dessa.

En stor skillnad mellan mindre och större företag är att ägaren, ofta tillika företagsledaren, har en dominerande ställning. Detta kan, om personen i fråga inte är engagerad i den interna kontrollen, öka risken för att oegentligheter och fel med anställda inte upptäcks. Detta faktum ställer ytterligare krav på att revisorn intar en professionellt skeptiska inställning gentemot ägaren/ledaren. Konstateras görs även att ansvariga personer i dessa företag i många fall inte är medvetna om sitt eget kontra revisorns ansvar. Ofta, påpekas det, inses inte att det faktiskt är företagets eget ansvar att upprätta årsredovisningen. I sammanhanget understryks ytterligare vikten av uppdragsbrevet och dess funktion att klargöra ansvarsfördelningen där ”klienten ska upplysas om att han eller hon har ett självständigt ansvar för sin redovisning och de rapporter som baseras på denna, även då byrån lämnar långtgående biträde”.

I planeringen och framtagandet av revisionsbevis och underlag är diskussioner med ägaren/företagsledaren av särskild vikt eftersom skriftliga dokument och rapporter ofta saknas.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> FARs Samlingsvolym 2004, del 2

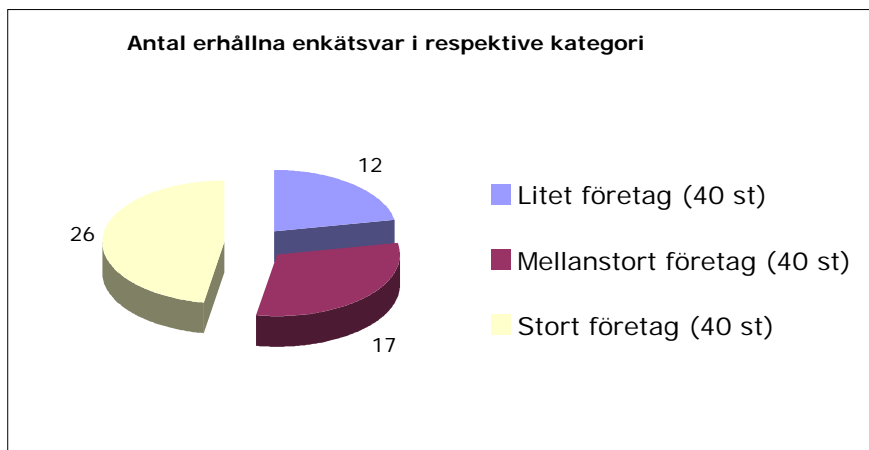
<sup>68</sup> Ibid

## 5. Empiriska resultat av enkätundersökning

Detta kapitel visar en sammanställning och strukturering av de svar som företagen lämnat på de utskickade enkäterna. Då frågorna bygger på gällande lagstiftning samt FARs utgivna revisionsstandarder (RS) återanknyter frågorna och dess svar till den institutionella referensramen (se kapitel 4). Först kommer de övergripande frågorna som storlek, utbildning och val av revisionsbyrå att presenteras och därefter presenteras huvudfrågorna i tre underkapitel: ansvarsfördelning, ansvar och kontroll samt förtroende och nytta. Till viss del kommer även de fria kommentarerna företagen haft möjlighet att lämna, att redogöras för. Kommentarer i sin helhet bifogas i bilaga 2.

### 5.1 Grundfrågorna

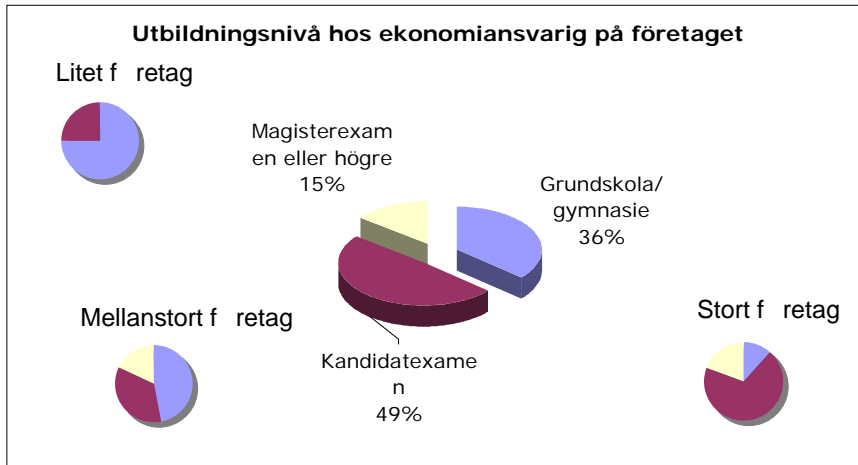
De tre inledande frågorna syftar till att inhämta vissa för denna studie nödvändiga basfakta om respondenterna.



**Figur 3 Diagram över företagskategori**

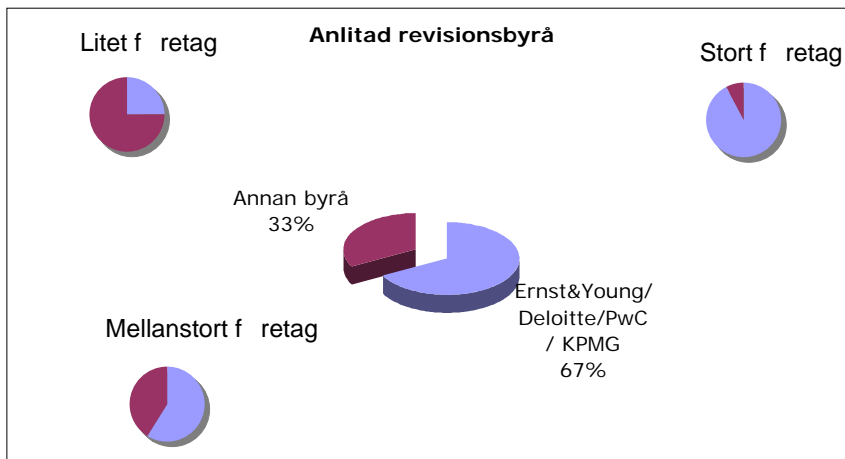
Figur 3 visar antalet svarande inom respektive storlekskategori där sammanlagt 120 enkäter skickats ut till 40 företag inom respektive kategori.

Antalet svarande bör beaktas vid analysen av de avgivna svaren. Noterbart är den betydligt lägre svarsfrekvensen hos de mindre företagen vilket försämrar möjligheten till jämförelser mellan kategorierna (se bortfallsredovisningen för närmare analys av bortfallet).



**Figur 4 Diagram över utbildningsnivån i företagen**

Grundfråga 2 tydliggör utbildningsnivån inom respektive kategori där den ekonomiansvarige haft de tre nivåerna grundskola/gymnasium, kandidatexamen samt magisterutbildning eller högre att välja mellan (eller vilken kategori som stämmer bäst överens). En tendens tycks vara att en högre utbildningsnivå sammanfaller med företagets storlek (ekonomiansvariga på större företag har oftare en högre utbildning). Frågan är intressant för att tydliggöra eventuella samband mellan utbildning och förväntning på revisorn. Här bör noteras att ingen respondent bland de mindre företagen har angivit en högre ekonomisk utbildning än kandidatnivå och endast tre stycken bland de medelstora har angett detsamma. Majoriteten av de svarande (49 procent) har en kandidatexamen och av dessa återfinns merparten hos de större företagen. Beaktas bör även att en majoritet av de ekonomiansvariga bland de medelstora och de mindre företagen har en utbildningsnivå motsvarande grundskola/gymnasium.



**Figur 5 Diagram över anlitad revisionsbyrå**

I grundfråga 3 ombads företagen att ange vilken revisionsbyrå som anlitas där alternativen var antingen en av de, per definition, stora byråerna (KPMG, Ernst & Young, Deloitte och PricewaterhouseCoopers) eller en ”mindre” byrå (annan). Tydligt är att de större byråerna anlitas flitigare av de större företagen än av de mindre.

## 5.2 Förklaring till tabellerna

De redovisade siffrorna i kommande tabeller anger medelvärden av respondenternas svar. I samtliga frågor har svarsvärdena graderats på en skala från 1 till 5 där 1 i samtliga fall angivit det lägsta värdet (exempelvis ”instämmer inte alls”, ”mindre bra” osv.) och där 5 inneburit det högsta värdet (t.ex. ”instämmer helt”, ”mycket bra”).

De mindre siffrorna (n) som anges i kolumnen efter varje medelvärde visar antalet svarande totalt i kriteriet.

Tabellerna utgår från företagets storlek och redovisar respondenternas medelvärden utifrån vilken utbildningsnivå ekonomiansvarig på företaget angivit samt vilken revisionsbyrå som anlitas.

## 5.3 Huvudfrågorna

De två första huvudfrågorna behandlar hur väl ansvarsfördelningen mellan revisor och företag definierats och på vilket sätt detta gjorts. Enligt RS 210, som började gälla från årsskiftet 04/05, så ska ansvarsfördelningen förtydligas i ett s.k. uppdragsbrev eller någon annan form av avtal. Att RS endast gällt sedan årsskiftet påverkar givetvis den utsträckning i vilken uppdragsbrevet spridits. Man kan dock ändå begära att ”någon annan form av avtal” bör existera vilket legitimerar frågan. Om detta gjorts har följdfrågan ställts vilken vikt brevet tillmäts av företaget. Intressant är också att titta på om företagen anser sig medvetna om ansvarsfördelningen även om de inte fått den definierad i ett avtal.

### 5.3.1 Ansvarsfördelning

Hur väl anser Ni att Er revisor definierat villkoren för revisorsuppdraget i ett sk. uppdragsbrev eller någon annan form av avtal?								
	Litet		Medelstort		Stort			
	f	n	f	n	f	n	Medel utbildning	
<b>Utbildningsnivå :</b>								
Grundskola/gymnasium	2,67	9	3,13	8	2,67	3	<b>2,85</b>	
Kandidatexamen	1,67	3	2,33	6	4,11	18	<b>3,44</b>	
Magister/högre utbildning	Na	0	2,67	3	4,00	5	<b>3,50</b>	
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>	<b>2,42</b>		<b>2,76</b>		<b>3,92</b>			
<b>Anlita revisionsbyrå :</b>							<b>Medel byrå</b>	
Ernst&Young/Deloitte/ ...hrlingsPWC/KPMG	2,67	3	3,30	10	4,08	24	<b>3,76</b>	
Annan	2,33	9	2,00	7	2,00	2	<b>2,17</b>	

Figur 6 Enkätfråga 1

En tydlig tendens i fråga 1 är att de större byråerna tydligare definierat villkoren för samtliga företagskategorier. Tydligt är också att de mindre företagen över lag anser att villkoren definierats sämre än vad de större anser. Detta är anmärkningsvärt då RevU 1005 påpekar den extra vikt som bör läggas vid uppdragsbrevet till mindre företag. Utbildningsnivå hos

ekonomiansvarig är irrelevant i frågan då villkoren antingen är definierade eller inte, oavsett utbildning (även om utbildningsnivån till viss del kan påverka hur väl företaget förstår och kan tolka de dikterade villkoren).

RS 210 angående villkor för revisionsuppdraget klargör att villkoren skall definieras och dokumenteras och att det syftar till att undvika missförstånd om revisionens syfte och omfattning samt att revisorns ansvar gentemot klienten klargörs. Av siffrorna att döma så görs detta inte i tillräcklig utsträckning. Att villkoren är så oklara kan leda till att missförstånd om revisionens syfte och omfattning uppstår och att revisorns ansvar inte klargörs tydligt nog.

Om villkoren har definierats vilken vikt tillmäter Ni avtalet?								Medel utbildning	
	Litet		Medelstort		Stort				
	f	retag	n	f	retag	n	f	retag	n
<b>Utbildningsnivå :</b>									
Grundskola/gymnasium	2,00	4		4,20	5		4,00	1	<b>3,30</b>
Kandidatexamen	3,50	2		3,75	4		3,76	17	<b>3,74</b>
Magister/högre utbildning	Na	0		4,00	2		3,40	5	<b>3,57</b>
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>									
	<b>2,50</b>			<b>4,00</b>			<b>3,70</b>		
<b>Anlitad revisionsbyrå :</b>									
<i>Medel byrå</i>									
Ernst&Young/Deloitte/ ...högskolorPWC/KPMG	2,00	2		4,00	9		3,68	22	<b>3,67</b>
Annan	2,75	4		4,00	2		4,00	1	<b>3,29</b>

**Figur 7 Enkätfråga 1b**

Följdfrågan 1 b besvarades enbart av de företag som ansåg sig ha fått villkoren väl definierade. Här skönjas mönstret att de mindre företagen inte tillmäter avtalet lika stor vikt som de större företagen. Dock bör det ringa antalet svarande bland de mindre företagen beaktas (sammanlagt 6 stycken). Sammantaget tillmättes avtalet, oavsett företagsstorlek, relativt stor vikt med undantag för grundskoleutbildade småföretagare (2,00).

Anser Ni Er vara medveten om ansvarsfördelningen mellan Er och Er revisor?								Medel utbildning	
	Litet		Medelstort		Stort				
	f	retag	n	f	retag	n	f	retag	n
<b>Utbildningsnivå :</b>									
Grundskola/gymnasium	4,67	9		4,38	8		4,67	3	<b>4,55</b>
Kandidatexamen	3,67	3		4,00	6		4,56	18	<b>4,33</b>
Magister/högre utbildning	Na	0		4,67	3		4,60	5	<b>4,63</b>
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>									
	<b>4,42</b>			<b>4,30</b>			<b>4,58</b>		
<b>Anlitad revisionsbyrå :</b>									
<i>Medel byrå</i>									
Ernst&Young/Deloitte/ ...högskolorPWC/KPMG	5,00	3		4,40	10		4,54	24	<b>4,54</b>
Annan	4,22	9		4,14	7		5,00	2	<b>4,28</b>

**Figur 8 Enkätfråga 2**



Fråga 2 behandlar mer övergripande hur väl företagen anser sig medvetna om ansvarsfördelningen. Över lag tycks företagen väl medvetna om fördelningen trots bristande definitioner i avtal (se fråga 1). Detta är anmärkningsvärt då ett dåligt definierat avtal också borde innebära en låg medvetenhet om ansvarsfördelningen.

### 5.3.2 Ansvar och kontroll

Frågorna kring ansvar och kontroll avser att framhäva om företagen är medvetna om revisorns uppgifter i förhållande till en företagskonsults dito. Då RevU 1005 klargör att företaget har ett självständigt ansvar för sin redovisning och de rapporter som baseras på denna, även då byrån lämnar långtgående biträde, är det intressant att se hur väl företaget insett detta. Dessa svar bör jämföras med svaren på föregående frågor där företagen angav att de ansåg sig väl medvetna om ansvarsfördelningen.

Hur stort ansvar tillmäter Ni revisorn i upprättandet av årsredovisning, den löpande bokföringen och bedömningen av förvaltningen av företaget?	Litet		Medelstort		Stort		Medelutbildning
	fretaget	n	fretaget	n	fretaget	n	
<b>Utbildningsnivå :</b>							
Grundskola/gymnasium	3,44	9	3,75	8	4,00	3	<b>3,65</b>
Kandidatexamen	2,33	3	2,83	6	2,83	18	<b>2,68</b>
Magister/högre utbildning	Na	0	3,67	3	2,60	5	<b>3,00</b>
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>	<b>3,17</b>		<b>3,41</b>		<b>2,92</b>		
<b>Anlitad revisionsbyrå :</b>							<b>Medelbyrå</b>
Ernst&Young/Deloitte/ ...högskolorPWC/KPMG	3,33	3	2,56	10	2,92	24	<b>2,85</b>
Annan	3,11	9	4,38	7	3,00	2	<b>3,59</b>

**Figur 9 Enkätfråga 3**

Fråga 3 är relevant då revisorn, enligt RS 200, ska granska och göra ett uttalande om årsredovisningen medan ledningens uppgift är att upprätta och utforma densamma. RS 209 klargör att revisorns granskning ska mynna ut i bevis för bedömning om någon styrelseledamot eller VD vidtagit någon åtgärd eller försummat något som kan föranleda ersättningsskyldighet gentemot företaget, om bokföringsskyldigheten fullgjorts samt huruvida aktiebolagslagen och andra tillämpliga lagar efterföljts. Standarden innebär således att revisorn har att kontrollera förvaltningen, inte medverka i den. Bilden kompliceras dock av att FAR i sina yrkesetiska regler mer eller mindre rekommenderar viss rådgivning från revisorns sida förutsatt att dennes oberoende inte äventyras.

Resultaten visar att en högre utbildningsnivå tycks innebära att mindre ansvar läggs på revisorns insatser (där medelvärdena för respektive utbildningsnivå är 3,65 för grundskola/gymnasium, 2,68 hos kandidat samt 3,0 hos magister). Beträffande storlek på revisionsbyrå tillmättes de mindre byråerna anmärkningsvärt större ansvar än vad de större byråerna gör (2,85 hos de större och 3,59 hos de mindre). De mindre företagen tillmäter revisorn ett något mindre ansvar i upprättandet av årsredovisningen, den löpande bokföringen och bedömningen av den löpande förvaltningen (3,17) än de medelstora (3,41) men större än de stora företagen (2,92). Här kommenterade dock ett flertal av de mindre företagen att

behovet av revisorn inom detta område inte var så stort eftersom de hade konsulter som utförde motsvarande arbete. De överlag relativt höga medelvärdena tyder på att revisorn tillmäts ett stort ansvar vilket också tycks öka med en lägre utbildningsnivå.

<b>Hur stort ansvar anser Ni att revisorn har i att upptäcka oegentligheter och fel i årsredovisningen, bokföring och förvaltning?</b>							
	Litet		Medelstort		Stort		
	f	n	f	n	f	n	<i>Medel utbildning</i>
<b>Utbildningsnivå :</b>							
Grundskola/gymnasium	3,89	9	5,00	8	4,00	3	<b>4,35</b>
Kandidatexamen	4,33	3	3,33	6	4,06	18	<b>3,93</b>
Magister/högre utbildning	Na	0	4,67	3	3,00	5	<b>3,63</b>
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>	<b>4,00</b>		<b>4,35</b>		<b>3,84</b>		
<b>Anlitad revisionsbyrå :</b>							<i>Medel byrå</i>
Ernst&Young/Deloitte/ ...högskolor/PWC/KPMG	4,00	3	4,10	10	3,75	24	<b>3,86</b>
Annan	4,00	9	4,71	7	5,00	2	<b>4,39</b>

**Figur 10 Enkätfråga 4**

Fråga 4 är intressant för att se om företaget inser sitt eget ansvar i att förhindra förekomsten av felaktigheter och oegentligheter. Ansvaret ligger, med hänvisning till RS 240, hos företagsledningen medan revisorns roll mer är av avskräckande karaktär. Revisorn ska genomföra en riskbedömning av hur den interna kontrollen fungerar. Standarden understryker även risken att inte alla missförhållanden upptäcks på grund av inneboende begränsningar. Fråga 4 är också relevant då allmänheten i många fall anser det som revisorns ansvar att upptäcka alla (eller de flesta) fel och oegentligheterna (detta har visat sig i flertalet fall då revisionsbyråer stämts för att de inte upptäckt missförhållanden, t ex i tidigare nämnda Skandiafallet). Generellt verkar företagen tillskriva revisorn en stor roll i att upptäcka fel och oegentligheter trots standardens lydelse. Även här tillskriver de mindre företagen (4,00) revisorn ett något mindre ansvar än vad de medelstora företagen (4,35) gör men ett större ansvar än vad de stora gör (3,85). Klienter till de större byråerna tillmäter inte, i samma utsträckning, revisorn lika stort ansvar i att upptäcka oegentligheter och fel (3,86 hos de större byråerna mot 4,39 hos klienterna till de mindre).

<b>Vilken vikt tillmäter Ni revisorn i kontrollen av att redovisningen följer gällande lagar och förordningar?</b>							
	Litet		Medelstort		Stort		
	f	n	f	n	f	n	<i>Medel utbildning</i>
<b>Utbildningsnivå :</b>							
Grundskola/gymnasium	4,67	9	4,50	8	5,00	3	<b>4,65</b>
Kandidatexamen	3,67	3	3,83	6	4,44	18	<b>4,22</b>
Magister/högre utbildning	Na	0	5,00	3	3,60	5	<b>4,13</b>
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>	<b>4,42</b>		<b>4,35</b>		<b>4,35</b>		
<b>Anlitad revisionsbyrå :</b>							<i>Medel byrå</i>
Ernst&Young/Deloitte/ ...högskolor/PWC/KPMG	5,00	3	4,40	10	4,29	24	<b>4,38</b>
Annan	4,22	9	4,29	7	5,00	2	<b>4,33</b>

### Figur 11 Enkätfråga 5

Fråga 5 behandlar FARs påpekande i RS 250 att företagsledningen ansvarar för att verksamheten (redovisningen inkluderad) bedrivs enligt gällande lagar och föreskrifter medan revisorn ska skaffa fram tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att så är fallet. Standarden påpekar vidare att revisionen inte kan förväntas uppdaga alla överträdelser av lagar och föreskrifter på grund av inneboende begränsningar. Av vikt är därför att se till hur stort ansvar företagen själva anser sig ha kontra revisorn. Av resultaten att döma tycks alla kategorier lägga ett stort ansvar på revisorn. En tendens verkar dock vara att en lägre utbildningsnivå också innebär högre förväntningar på revisorn (4,65 hos grundskola/gymnasium, 4,22 på kandidatnivå och 4,13 och magisterutbildade). I övrigt tycks de mindre företagen anse att revisorns ansvar är något större än vad de övriga två kategorierna anser (4,42 hos de mindre mot 4,35 hos medelstora och stora). Skillnaden är dock försumbar och bör inte tillskrivas alltför stor vikt.

### 5.3.3 Förtroende och nytta

De tre avslutande frågorna handlar om upplevd nytta av och förtroende för revisorn samt huruvida denne skulle ha anlåtats även om det vore frivilligt. Frågorna syftar till att blottlägga skillnader i upplevd nytta av revisorn och förtroendet för denne företag emellan. De tre delfrågorna hänger samman och bör inte enbart betraktas var för sig utan även korsvis.

Hur stor tycker Ni att nyttan är av att ha en revisor?							
	Litet		Medelstort		Stort		Medel utbildning
	f	n	f	n	f	n	
<b>Utbildningsnivå :</b>							
Grundskola/gymnasium	3,44	9	3,75	8	4,33	3	<b>3,70</b>
Kandidatexamen	2,67	3	4,50	6	4,28	18	<b>4,15</b>
Magister/högre utbildning	Na	0	5,00	3	3,80	5	<b>4,25</b>
<b>Medelvärde f retagsstorlek</b>	<b>3,25</b>		<b>4,24</b>		<b>4,19</b>		
<b>Anlåtad revisionsbyrå :</b>							
Ernst&Young/Deloitte/ ...hrlingsPWC/KPMG	4,00	3	4,80	10	4,17	24	<b>4,32</b>
Annan	3,00	9	3,43	7	4,50	2	<b>3,33</b>

### Figur 12 Enkätfråga 6

Ett tydligt mönster som urskiljs i fråga 6 är att de mindre företagen upplever en mindre nytta av revisorn (3,25) jämfört med de större (4,24 respektive 4,19). Ytterligare ett mönster tycks vara att den upplevda nyttan är större hos de som anlåtats en större byrå (4,32 mot 3,33). Vad gäller utbildningsnivå verkar en högre utbildningsnivå också innebära en större upplevd nytta hos respondenterna (3,7 hos grundskola/gymnasium, 4,15 hos kandidater och 4,25 hos de magisterutbildade).

Skulle Ert företag fortfarande anlita en revisor om det vore frivilligt?							
	Litet		Medelstort		Stort		Medel utbildning
	f	n	f	n	f	n	
<b>Utbildningsnivå :</b>							
Grundskola/gymnasium	4,00	9	3,63	8	4,33	3	<b>3,90</b>
Kandidatexamen	2,00	3	4,33	6	4,44	18	<b>4,15</b>
Magister/högre utbildning	Na	0	5,00	3	3,60	5	<b>4,13</b>
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>	<b>3,50</b>		<b>4,12</b>		<b>4,27</b>		
<b>Anlitad revisionsbyrå :</b>							<b>Medel byrå</b>
Ernst&Young/Deloitte/ ...högskolorPWC/KPMG	3,67	3	4,60	10	4,33	24	<b>4,35</b>
Annan	3,44	9	3,43	7	4,00	2	<b>3,50</b>

Figur 13 Enkätfråga 7

Fråga 7 är intressant bland annat därför att det i dagsläget debatteras huruvida revisionsplikten ska vara lagstadgad för alla företag (oavsett storlek). Frågan hänger starkt samman med den föregående och bör rimligtvis ge liknande svar. Detta visar sig även vara fallet då större företag i större utsträckning skulle anlita en revisor även om frivillighet rådde. De flesta företagen skulle dock, oavsett storlek, även fortsättningsvis anlita en revisor även om detta inte varit lagstadgat. Här har flera synpunkter lämnats främst från mindre företag där man bland annat angett att frivillighet vore bra eftersom detta skulle ge en möjlighet att avgöra vad man vill ha granskat. I anslutning till detta har man även deklarerat att kostnaderna är för höga i förhållande till den upplevda nyttan.

Hur stort förtroende har ni för Er revisor?							
	Litet		Medelstort		Stort		Medel utbildning
	f	n	f	n	f	n	
<b>Utbildningsnivå :</b>							
Grundskola/gymnasium	4,44	9	4,75	8	4,67	3	<b>4,60</b>
Kandidatexamen	4,33	3	4,33	6	4,44	18	<b>4,41</b>
Magister/högre utbildning	Na	0	4,67	3	3,80	5	<b>4,13</b>
<b>Medelvärde för företagsstorlek</b>	<b>4,42</b>		<b>4,59</b>		<b>4,35</b>		
<b>Anlitad revisionsbyrå :</b>							<b>Medel byrå</b>
Ernst&Young/Deloitte/ ...högskolorPWC/KPMG	5,00	3	4,60	10	4,33	24	<b>4,46</b>
Annan	4,22	9	4,57	7	4,50	2	<b>4,39</b>

Figur 14 Enkätfråga 8

Svaren på fråga 8 visar i sin helhet att förtroendet tycks vara stort för revisorn. Av detta kan utläsas att det inte är av bristande förtroende som man skulle underlåta att anlita en revisor om frivillighet rådde. En tendens, om än något subtil, är att förtroendet verkar minska med en högre utbildningsnivå.

## 6. Analys

*I kommande kapitel utvärderas och analyseras de empiriska resultaten utifrån uppställt syfte och hypoteser. Under respektive rubrik analyseras materialet även utifrån de teoretiska referenser angående förväntningsgapet som behandlades i kapitel 3. För en mer strukturerad analys behandlas enkätsvaren med utgångspunkt i uppställda hypoteser.*

*Syftet med att analysera det empiriska materialet utifrån uppställda hypoteser är dels att påvisa hur förväntningsgapet tar sig uttryck och dels att besvara respektive hypotes.*

### 6.1 Små företag har större förväntningar på revisorn än större företag

Beträffande hur väl företagen anser att ansvarsfördelningen definierats i ett avtal tycks tendensen vara att de mindre företagen i större utsträckning inte finner att detta skett. Vid en jämförelse oberoende av utbildningsnivå uppvisar småföretagen ett medelvärde på 2,42 medan de medelstora och de stora visar medelvärden på 2,76 respektive 3,92 (se figur 6). Resultatet kan sedan jämföras med hur väl företagen anser sig medvetna om ansvarsfördelningen. Rimligtvis borde ett dåligt definierat avtal också innebära en låg medvetenhet om ansvarsfördelningen. Detta är dock inte fallet. Här visar samtliga kategorier upp högre medelvärden än i frågan angående definition i avtal 4,42, 4,30 samt 4,78 (figur 8). Detta kan tyda på att företagen inte anser sig vara i behov av något avtal eller att man själva tolkar in revisorns uppgifter utan att ha dem i ett avtal. Även förekomsten av muntliga avtal kan vara en förklaring. Den största skillnaden i medelvärden uppvisar småföretagen 2,42 mot 4,42 (figur 6 och 8). De stora skillnaderna kan utgöra en fara om företagen tror sig veta vem som ska göra vad och därmed kanske negligerar sitt eget ansvar.

De mindre företagen tillmäter revisorn ett något mindre ansvar 3,17 i upprättandet av årsredovisningen, den löpande bokföringen och bedömningen av den löpande förvaltningen av företaget än de medelstora 3,41 men större än de stora företagen 2,92 (figur 9). Här kommenterade dock ett flertal av de mindre företagen att behovet av revisorn inom detta område inte var så stort eftersom de hade konsulter som utförde motsvarande arbete. Liknande uttalanden är intressanta då revisorns och konsultens arbete inte får blandas ihop. Svårigheterna att skilja revisorns respektive konsultens tjänster åt är heller inte så överraskande då FAR i sina yrkesetiska regler till och med rekommenderar en viss rådgivning från revisorns sida så länge denne bara kan tillstyrka sitt oberoende (se sida 24).

Samma mönster urskiljs i frågan hur stort ansvar man tycker revisorn har i att upptäcka oegentligheter och fel där dock samtliga uppvisar höga medelvärden 4,00, 4,35 och 3,84 (figur 10). Beträffande revisorns uppfattade ansvar att kontrollera att redovisningen följer gällande lagstiftning och förordningar anser de mindre företagen att ansvaret är något högre än vad de övriga två kategorierna anser 4,42 mot 4,35 hos medel- och stora företag (figur 11). Skillnaden är dock mycket modest och bör inte åläggas alltför stor vikt. Mer noterbart är dock det generellt sett höga medelvärdet som uppvisas hos samtliga kategorier i alla frågor.

Den upplevda nyttan av revisorn är noterbart lägre hos de mindre företagen 3,25 än hos medelstora 4,24 och stora företag 4,19 (figur 12). En möjlig förklaring till detta kan vara att man har haft större förväntningar på revisorns insats än vad denne kunnat leva upp till och att man inte anser sig vara i behov av denne då man anlitar konsult hjälp (se även kommentar i

bilaga 2). Om dessutom ansvarsfördelningen är otydligt definierad kan detta bidra till större förväntningar än vad som är befogat.

Den tydligaste tendensen återfinns i hur väl man anser att ansvarsfördelningen definierats där de mindre företagen upplever sig sämre informerade. Tendensen kan te sig än mer anmärkningsvärd då FAR i RevU 1005 påtalar vikten av att särskilt noga informera de mindre företagen om uppdragets innebörd (se sida 25). Detta i sig bidrar till en större oklarhet i vad som faktiskt ingår i revisorsarvodet och öppnar för stora förväntningsskillnader. Att man sedan ändå anser sig medvetna om ansvarsfördelningen är något anmärkningsvärt. I frågorna kring ansvar är tendensen tydlig att de större företagen lägger mindre vikt vid revisorns ansvar. De genomgående höga siffrorna tyder dock på att förväntningarna är höga.

### 6.1.1 Teoretisk återanknytning

Studiens resultat visar på att revisorn, av samtliga företagskategorier, tillmäts ett stort ansvar i företagets ekonomiska rapporteringsprocess. Detta bör ses i ljuset av att företagen inte anser sig särskilt väl upplysta om vad deras respektive revisorns uppgifter är samtidigt som de ändå anser sig känna till förutsättningarna. FAR påpekar i sin revisionsbok att revisorns arbete har många intressenter och att deras olika förväntningar på revisionen medför att revisorns arbete omfattas av en inbyggd konflikt. När dessa förväntningar inte överensstämmer med vad revisorn kan och får göra så uppstår ett förväntningsgap vilket leder till missförstånd och oklarheter.<sup>69</sup> Det empiriska materialet tyder på att just detta är fallet då företagen, framförallt de mindre, verkar ha orimliga förväntningar (som går utöver det som revisorn kan och får göra) som leder till missförstånd och oklarheter. Bakgrunden till oklarheterna skulle kunna vara att uppdragets innehåll definierats för dåligt. FAR föreslår som åtgärd för att komma tillrätta med problemet att god revisionsmedvetenhet bör utvecklas till att bättre innefatta det som intressenterna vill ha och att revisorerna bättre upplyser om vad som ingår i uppdraget.<sup>70</sup>

## 6.2 Företag har större förväntningar på större revisionsbyråer än på mindre byråer

Inledningsvis kan konstateras att mindre revisionsbyråer, jämförelsevis, är flitigare anlitate av de mindre företagen bland vilka cirka 75 procent tillhör kategorin mindre byråer (figur 5). Detta kan jämföras med hela urvalet där endast 33 procent utgörs av mindre byråer (figur 3). Detta bör ses i ljuset av att samtliga företagskategorier angivit att de mindre byråerna varit sämre på att definiera ansvarsfördelningen i ett avtal med medelvärdet 2,17 bland de mindre byråerna jämfört med 3,76 bland de större (figur 6). För de företag som fått villkoren väl definierade är tendensen tydlig att de mindre företagen tillskriver avtalet mindre vikt. Annars tillmäts avtalen med de större revisionsbyråerna en något större vikt än avtalen med de mindre byråerna, 3,67 hos de större mot 3,29 hos de mindre (figur 7). Medvetenheten om ansvarsfördelningen är hög hos klienterna till såväl större som mindre byråer men något högre hos de större, 4,54 mot, 4,28 (figur 8). Detta tillsammans med de tydligare definierade villkoren om ansvarsfördelningen tyder på att de större byråerna bättre lyckats upplysa om respektive parts ansvar.

Mönstret går igen i det förväntade ansvarstagandet av revisorn. I de större byråerna, som enligt studien, definierat villkoren tydligare, förväntas inte revisorn i samma utsträckning

<sup>69</sup> FARs Revisionsbok 2004

<sup>70</sup> Ibid

upptäcka oegentligheter och fel, 3,86 hos de större byråerna mot 4,39 bland de mindre (figur 9) eller bistå vid upprättande av redovisningshandlingar, 2,85 respektive 3,59 (figur 10). Detta är anmärkningsvärt då de mindre företagen i större utsträckning anlitar mindre byråer. En fråga som då aktualiseras är om förväntningarna kan tänkas bli högre hos de mindre företagen i och med att anlitate byråer (d.v.s. de mindre) varit sämre på att definiera villkoren. Beträffande vikten som tillskrivs revisorn i att kontrollera att redovisningen följer gällande lagar och förordningar är skillnaden mellan byråerna obetydlig.

Företagets upplevda nytta av revisorn är betydligt större hos de som anlitat en större byrå, 4,32 mot 3,33 (figur 12) vilket skulle kunna vara en följd av att de bättre dikterade villkoren också minskar oklarheterna i ansvarsfördelningen och därmed även förväntningarna. Om företaget, på grund av oklarheter, har högt ställda förväntningar som sedan inte uppfylls av revisorn minskar givetvis den upplevda nyttan. Utifrån detta ter sig utgången av frågan angående frivillighet i anlitaandet av en revisor som logisk då färre av de företag som anlitat en mindre byrå skulle ha anlitat en revisor om detta vore frivilligt där medelvärdet är 4,35 bland de som anlitat en större byrå mot endast 3,5 bland de som anlitat en mindre (figur 13). Således tycks ett samband existera mellan upplevd nytta och viljan att anlita en revisor. Förtroendet är dock högt för samtliga anlitate revisorer oavsett storlek på dennes byrå, 4,46 hos de större byråerna mot 4,39 hos de mindre (figur 14).

En tydlig tendens i materialet är att de större byråerna är bättre på att definiera villkoren för uppdragen. Dessa avtal tillmäts även en större vikt än de som ingåtts med de mindre byråerna. Anmärkningsvärt är att de mindre företagen över lag inte upplever att villkoren definierats i samma utsträckning som de större företagen. En korrelation mellan förväntningar och en tydligt definierad ansvarsfördelning tycks också föreligga då tydliga förutsättningar även tycks minska förväntningarna på revisorns insatser. Den upplevda nyttan är betydligt större hos de som anlitat större byråer vilket möjligen kan förklaras av att de större byråerna inte heller har lika högt ställda förväntningar på sig (på grund av bättre definierade villkor).

### 6.2.1 Teoretisk återanknytning

Tendenserna visar att de större byråerna bättre lyckats upplysa sina klienter om ansvarsfördelningen. Detta samtidigt som FAR är av uppfattningen att förväntningsgapet bör minskas genom att intressenterna informeras om vad revisorsrollen och lagstadgad revision innebär och att man tydligare visar vad som är styrelsens och VD:s ansvar.<sup>71</sup> Förmågan hos de större byråerna att bättre förklara vad som ingår i uppdraget tycks också innebära att förväntningarna som ställs på revisorn och ansvaret som tillmäts densamme minskar till en mer rimlig nivå. Av detta kan utläsas att de större byråerna i större utsträckning lyckats förklara för klienten vilka förutsättningar som råder vilket också FAR anger som en åtgärd för att komma tillrätta med problemet. Den mindre upplevda nyttan av revisorn hos de mindre företagen kan vara ett tecken på att man inte anser att revisionen kunnat leva upp till deras förväntningar. Detta kan utgöra en fara för revisorsprofessionen då såväl anseende som tillit undermineras och försämrar samarbetsklimatet mellan revisor och företag.

---

<sup>71</sup> FARs Revisionsbok 2004

### **6.3 Ingen eller liten ekonomisk utbildning hos ekonomiansvarig medför större förväntningar på revisorn**

Inledningsvis bör noteras att ingen respondent bland de mindre företagen har angivit en högre ekonomisk utbildning än kandidatnivå och endast tre stycken bland de medelstora har angett detsamma. Detta försämrar möjligheten att tyda tendenser i materialet. Majoriteten av de svarande, 49 procent, har en kandidatexamen och av dessa återfinns merparten hos de större företagen. Beaktas bör dock att en majoritet av de ekonomiansvariga bland de medelstora och de mindre företagen har en utbildningsnivå motsvarande grundskola/gymnasium (figur 4).

Medvetenheten om ansvarsfördelningen verkar vara hög oavsett ekonomiansvariges utbildningsnivå där samtliga kategorier uppvisar höga medelvärden, 4,55 hos grundskola/gymnasium, 4,33 hos kandidater och 4,63 bland högre utbildade (figur 8).

Beträffande ansvarsfrågorna urskiljs ett mönster att en lägre utbildningsnivå också innebär att revisorn tillskrivs ett större ansvar. Gällande ansvaret i upprättandet av redovisningshandlingar är tendensen tämligen tydlig med medelvärdena 3,65 bland grundskola/gymnasium, 2,68 på kandidatnivå samt 3,00 med en magister eller högre (figur 9). I de påföljande frågorna om tillskrivet ansvar är trenden densamma där en lägre utbildningsnivå också innebär högre förväntningar på revisorns arbete. I frågan om fel och oegentligheter uppvisas medelvärdena 4,35, 3,93 och 3,63 (figur 10) och i frågan angående kontrollen av att redovisningen följer lagar och förordningar 4,65, 4,22 samt 4,13 (figur 11).

Den upplevda nyttan av revisorn tycks tillta med en högre utbildningsnivå där medelvärdena är 3,70, 4,15 och 4,25 (figur 12). En tänkbar förklaring kan vara att en lägre utbildning också medför högre förväntningar som sedan inte uppfylls eller att dessa personer med lägre utbildning normalt återfinns i de mindre företagen som ofta också tycks anlita konsult hjälp (vilken man då anser utför samma uppgifter som revisorn). Oavsett utbildningsnivå tycks samtliga grupper relativt benägna att anlita en revisor även om detta vore frivilligt, 3,90 för grundskola/gymnasium, 4,15 hos kandidater respektive 4,13 med magisterutbildning eller högre (figur 13). I förtroendefrågan är dock tendensen den motsatta då förtroendet för revisorn tycks öka ju lägre utbildningsnivå respondenten har med medelvärdena 4,60, 4,41 samt 4,13 (figur 14). En möjlig förklaring till siffrorna skulle kunna vara att man vid en lägre ekonomisk utbildningsnivå litar mer till att revisorn klarar av uppgifter som man själv inte behärskar. Sammantaget är dock förtroendet högt hos samtliga svarande.

Ett återkommande mönster i det ansvar som revisorn tillmäts är att högre utbildningsnivåer också medför lägre ställda förväntningar på revisorns arbete. De med högre utbildning verkar även uppleva en större nytta av att ha en revisor. Förtroendet för densamme minskar dock i takt med utbildning.

#### **6.3.1 Teoretisk återanknytning**

Mönstret att de ekonomiansvariga med en lägre ekonomisk utbildning tillmäter revisorn ett större ansvar i det ekonomiska arbetet innebär samtidigt att förväntningarna skruvas upp. Samma respondenter har också angivit en lägre upplevd nytta av att anlita en revisionsbyrå. Tendensen kan äventyra relationen mellan företaget och revisorn. Genom att utöka revisionsuppdraget för att få det att bli mer omfattande och mer långtgående än vad som idag är fallet skulle förväntningsgapet kunna minskas. Den utökade revisionsberättelsen skulle



dock samtidigt erfordra en mer omfattande förståelse av användaren (företagaren i detta fall). Detta skulle kräva en ökad utbildning av användaren då det visat sig att kunskapen hos densamme spelar in på förväntningsgapet.<sup>72</sup> Enligt denna tolkning har utbildningsnivån betydelse för vilka förväntningar företaget ställer på revisorn. Två möjliga åtgärder för att komma tillrätta med förväntningsgapet, beroende på ekonomiansvariges ekonomiska utbildningsnivå, skulle då vara att antingen, som tidigare nämnts, bättre förklara och definiera villkoren för uppdraget eller att företagets ekonomiansvarige själv i större grad tar sitt ansvar (genom fortbildning eller dylikt).

#### **6.4 Sammanfattning av analysen**

Tydliga tendenser visar på skillnader i förväntningar mellan företagskategorierna där de mindre företagen verkar tillmäta revisorn ett större ansvarstagande i redovisningsprocessen. Vidare anser sig de mindre företagen sämre informerade om villkoren för revisionsuppdragets innehåll då detta, i mindre utsträckning än hos de större företagen, definierats genom avtal. Noterbart är dock att samtliga kategorier, inklusive de mindre företagen, ändå anser sig väl medvetna om ansvarsfördelningen. Med avseende på detta diskuterades problematiken i att oklarheter angående villkoren även kan tänkas öppna för förväntningsskillnader samt att företagen själva i olika stor utsträckning tolkar in revisorns ansvar och uppgifter utan att ha dem i ett avtal. De större företagen verkar heller inte vara lika benägna att lägga över ansvaret för sina redovisningshandlingar på revisorn. Här kan antas att de själva i större utsträckning inser sitt ansvar. De mindre företagen upplever inte nyttan som lika stor vilket gavs den tänkbara förklaringen att de haft högre förväntningar som sedan inte kunnat uppfyllas.

De större byråerna verkar vara bättre på att definiera villkoren för revisionsuppdragen. Avtalen med de större byråerna tycks dessutom tillmätas större vikt av företagen än de som upprättats av de mindre. Här noterades även ett visst samband mellan en väl definierad ansvarsfördelning och ställda förväntningar då brister i definitionen av revisionsuppdraget även tycks medföra högre ställda förväntningar (på revisorns ansvarstagande). Nyttan företagen upplever av att anlita en revisor verkar vara högre bland de revisorer som jobbar för en större byrå. En möjlig förklaring till detta kan vara de större byråerna tydligare redogjort för ansvarsfördelningen (och därigenom minskat förväntningsgapet och besvikelsen av att revisorn inte uppfyllt förväntningar).

En högre utbildningsgrad tycks medföra att förväntningarna på revisorn, och de uppgifter denne har att utföra, minskar. Detta tyder framförallt tendensen på som blir tydlig i de frågor som berör revisorns förväntade ansvarstagande. Även upplevd nytta av revisorn tycks tillta med en högre utbildning. Här spekulerades återigen i att de med en lägre utbildning förväntar sig att revisorn ska uträtta mer än vad de bör och får göra och att de inte upplever nyttan som särskilt stor om förväntningarna inte kan motsvaras. Förhållandet är det omvända vad gäller förtroendet för revisorn även om det över lag är högt. En tänkbar förklaring till detta förhållande är att man vid en lägre ekonomisk utbildningsnivå litar mer till att revisorn klarar av uppgifter som man själv inte behärskar.

---

<sup>72</sup> Cassel (1996) Den reviderade revisorsrollen

### 6.4.1 Sammanfattning av den teoretiska återanknytningen

Det empiriska materialet från studien tyder på att företagen, framförallt de mindre, verkar ha orimliga förväntningar på revisorn (som går utöver såväl dennes befogenheter som kompetenser) som sedan leder till missförstånd och oklarheter. Bakgrunden till oklarheterna skulle kunna vara att uppdragets innehåll definierats för dåligt. FAR föreslår som åtgärd att god revisionssed utvecklas till att bättre innefatta det som intressenterna vill ha och att revisorerna bättre upplyser om vad som ingår i uppdraget.

Ur enkätsvaren kunde också utläsas att de större byråerna i större utsträckning lyckats förklara för klienten vilka förutsättningar som råder. FAR understryker också, som en åtgärd för att komma tillrätta med problematiken kring förväntningsgapet, vikten av att klargöra villkoren för uppdraget. Angående den mindre upplevda nyttan av revisorn hos de mindre företagen spekulerades i att dessa haft för höga förväntningar som inte kunnat uppfyllas. En låg upplevd nytta kan ha en negativ inverkan på revisorsprofessionen då anseende och tillit undergrävs och försämrar samarbetsklimatet.

Benägenheten till att förväntningarna är högre hos de med lägre utbildning och att dessa inte upplever nyttan av revisionen som lika stor är något som kan äventyra relationen mellan företaget och revisorn. Här diskuterades att uppdraget antingen måste definieras bättre (med extra betoning på de med lägre utbildningsnivå) eller att företaget självt tar sitt ansvar genom vidareutbildning av dess ekonomiansvarige.

## 7 Diskussion och reflektioner

*I kapitlet diskuteras det material som framkommit i den empiriska undersökningen och som analyserats i kapitel 6. Diskussionen inkluderar, för ytterligare tolkningar och nya infallsvinklar, intervjuer med revisorer som konfronterats med de tendenser som framkommit i enkätundersökningen. Syftet med kapitlet är att, med hjälp av revisionsprofessionen, diskutera kring hypoteserna och att validera dem. Diskussionerna är även relevanta då utredningar (se bl.a. Cohen kommissionens utredning under rubriken 3.2.1) visat att huvudansvaret för existensen av förväntningsgapet ligger på revisionsbranschen (och inte, som tidigare hävdats, på användaren). Denna slutsats gör det intressant att få branschens egen tolkning av problemet.*

I diskussionerna med revisorer har en representant från en, per definition, mindre byrå samt en representant från en större byrå intervjuats. De större byråerna representerades av Daniel Eklund, auktoriserad revisor, hos Öhrlings PricewaterhouseCoopers och de övriga byråerna har representerats av Patric Hofréus, auktoriserad revisor och partner, på Lindebergs Grant Thornton.

Studien visar att de flesta företagen anser sig dåligt upplysta om vilka villkor som gäller för revisionen och vad man egentligen får för erlagt revisionsarvode, något som är extra tydligt hos de mindre företagen. Patric Hofréus förklarar att detta till viss del beror på att uppdragsbrev ännu inte är så spritt då RS, som ställer krav på ett skriftligt avtal, trädde ikraft först den 1 januari 2005. Han menar dock att dessa sannolikt kommer att få större vikt framöver då man i större utsträckning hunnit anpassa sig till FARs föreskrifter. Daniel Eklund påpekar samtidigt att fokus framförallt ligger på de stora företagen och att dessa i första hand får uppdragsbrevet vilket beror på att revisionsarbetet påbörjas tidigare på året hos de större företagen samtidigt som revisionen är mer omfattande. Studien visade att de mindre företagen som fått uppdraget definierat i avtal dessutom verkar tillmäta det en mindre betydelse. En tänkbar förklaring till detta är, enligt Patric, att mindre företag helt enkelt inte intresserar sig för det administrativa utan fokuserar på sin affärsidé. Företagen, stora som små, anser sig trots avsaknaden av skriftliga avtal, väl medvetna om vilka uppgifter som faller på företaget respektive revisorn.

Småföretagarna visar dessutom tecken på att de tillmäter revisorn ett stort ansvar i företagets ekonomiska skötsel där man ofta anser att revisorn är en del av företaget. Ett flertal av dessa företag tycks även ha svårt att skilja en revisor från en redovisningskonsult (se även företagens egna kommentarer i bilaga 2). Detta bekräftas av såväl Patric som Daniel som båda menar att sannolikheten är stor att de mindre företagen har väldigt svårt att skilja dessa då de till stor del utför samma uppgifter även om de, till funktion, skiljer sig kraftigt åt. Den lägre upplevda nyttan av revisionen hos de mindre företagen förklarade Patric med att de helt enkelt har färre frågor angående sin redovisning än vad de större företagen har. Daniel ser en stark koppling mellan storlek på företag och utbildningsnivå då de, med en lägre utbildningsnivå oftast återfinns hos de mindre företagen och att dessa har en lägre förståelse för vad revisorns uppgifter är. Dessa inser då antagligen inte nyttan i att någon objektivt granskar och ”kvalitetssäkrar” rapporterna inför exempelvis kreditgivare och leverantörer. Om det sedan i revisionen inte heller upptäcks några felaktigheter eller avvikelser är det ofta som företaget ifrågasätter behovet av revisionsplikten. Detta är något som både Daniel och Patric upplever. Patric menar också att storleken på ekonomiavdelningen i företagen spelar stor roll för vad

som förväntas av revisorn. Företag med fler inblandade (och med mer tid för ekonomiska frågor) inser oftare vad som ingår i uppdraget och vad företagets egna ansvar är än vad mindre företag (med en liten eller ingen ekonomiavdelning) gör. Detta gäller oavsett specificering i uppdragsbrev eller inte. Av diskussionen kan uttydas att de mindre företagen de facto har högre förväntningar på revisorn än vad större företag tycks ha.

Att de större byråerna bättre lyckats definiera villkoren än vad de mindre byråerna gjort kan, påpekade Patric, bero på att de större företagen, som nästan uteslutande anlitar större byråer, i många fall kräver offertingivning av byråerna där villkoren för uppdragen tidigt och noggrant specificeras. Detta är aldrig fallet hos de mindre företagen där revisionerna är mindre till omfattning. Daniel förklarar detta med att de större byråerna fungerar som förebilder inom branschen och att de i de flesta fall agerar föregångare. En anledning till att de mindre företagen i liten utsträckning anlitar större byråer, tror Patric, kan bero på att mindre företag anser att dessa helt enkelt är för stora. Det är omöjligt för mindre byråer, med kanske en enda auktoriserad revisor, att genomföra alla de steg som revisionen egentligen erfordrar. Skulle de mindre byråerna utföra samma granskning som de större gör så skulle även arvodet öka. Detta får följden att arvodet som kan utkrävas blir lägre och i många fall att revisionen blir bristfällig.

Att förväntningarna är större på större byråer är troligt då klienten oftast anser att de också ska ”kunna mer”. Ytterligare en anledning, dock något subtil, till att mindre företag föredrar mindre byråer kan vara att man helt enkelt vill undvika alltför mycket påpekningar och fingervisningar (vilka oftast är färre i mindre byråer beroende på tidigare nämnd tidsbrist). En tredje orsak kan vara att småföretagarna är oroliga för att de inte ska förstå vad revisorn säger. Av dessa observationer kan utläsas att större företag oftare anlitar de större byråerna som dels tvingas till tydliga definitioner av villkoren genom offertingivning och dels, på grund av deras storlek, har större möjligheter att genomföra alla de steg som revisionen kräver. Av detta kan uttolkas att högre förväntningar ställs på större byråer, inte för att de är sämre på att definiera uppdragets villkor, utan för att de förväntas kunna mer och att de oftare är dyrare än vad de mindre är (som på grund av sin storlek inte kan utföra en lika omfattande revision). Resultaten från enkäten visade däremot att högre förväntningar skulle följa av sämre definierade villkor. Detta skulle innebära att förväntningarna var lägre på de större byråerna vilket alltså, enligt Patric, inte är fallet. Motsägelsen kan förklaras av att förväntningarna är högt ställda innan revisionen inleds men att de förändras allteftersom att det fortlöper. Samtidigt har de som oftare anlitar större byråer (de större företagen) nästan uteslutande en större ekonomiavdelning och en högre ekonomisk utbildningsnivå vilket innebär att dessa bättre inser sitt eget ansvar och därigenom kan sänka förväntningarna på revisorn.

Förda resonemang kan sammanfattas som att förväntningarna på de större byråerna är höga beroende på att de förväntas ”kunna mer” och att de i många fall är dyrare men att förväntningarna kan sänkas då deras klienter ofta själva besitter en högre ekonomisk kompetens samtidigt som de har en större ekonomiavdelning (som har mer tid för de ekonomiska frågorna). Detta motsäger dock inte att förväntningarna ökar i och med dåligt definierade villkor. Att uttala sig om huruvida förväntningarna skiljer sig beroende på anlita revisionsbyrå är därför svårt men intressant att diskutera vidare.

Patric tycker det är ganska naturligt att förväntningarna på revisorns arbete skiljer sig åt beroende på ekonomiansvariges ekonomiska utbildning. Oftast återfinns dessa personer i de mindre företagen vilket är en olycklig omständighet då dessa samtidigt har minst tid över (och

enligt Patric också mindre intresse) för redovisningsarbetet. Av denna anledning är det en viktig egenskap hos revisorn att kunna känna av läget och anpassa bemötandet och språket då revisorn också fyller en pedagogisk funktion. Det faktum att den lägre ekonomiskt utbildade behöver mer hjälp i ekonomiska frågor tillsammans med att de, i förhållande till omsättningen, betalar mer för revisionsarbetet medför att förväntningarna också blir större enligt Patric. Ofta förväntar sig dessutom dessa personer betydligt mer omfattande konsultation i frågor som inte ingår i revisorns naturliga kompetensområde. Här nämner Patric som exempel företagare som ser revisorn som sin förlängda arm i skattefrågor osv.

Enligt Daniel har också personer med en lägre ekonomisk utbildningsnivå svårare att skilja redovisningskonsultens uppgifter från revisorns. I sådana situationer är det viktigt att förklara för klienten att man helt enkelt inte får hjälpa till med vissa saker men att t.ex. kollegor (dvs. konsulter på byrån) kan göra det istället. För att förhindra oklarheter är man på Öhrlings väldigt noga med att skilja på personerna i revisionsteamet och de som hjälper till att upprätta redovisningen för att undvika jävsituationer. Att högre ekonomiskt utbildade upplever en stor nytta av revisorn samtidigt som de har ett lägre förtroende än de med en lägre utbildningsnivå förklarar Patric med att de högre utbildade ofta tror att de vet bättre själva och gärna sätter sig emot revisorns påpekanden. Detta till skillnad från personer med en lägre ekonomisk utbildningsnivå som helt enkelt inte besitter tillräcklig kunskap och därför har att förlita sig helt på revisorn. Daniel påpekar samtidigt att de med en högre utbildning ofta redan har sina egna lösningar och inte behöver sätta sina förhoppningar till revisorn. Diskussionen med Patric och Daniel styrker de empiriska resultaten som visar att en lägre ekonomisk utbildningsnivå också medför högre förväntningar på revisorn och dennes revision.

## 8 Avslutning

*I avslutningen besvaras de tre inledande hypoteserna som i sin tur tjänar till att uppfylla studiens syfte. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning inom ämnesområdet.*

### 8.1 Slutsatser

Hypoteserna besvaras utifrån genomförd analys och fördiskussion och lyder enligt följande:

- ✓ Små företag har större förväntningar på revisorn än större företag
- ✓ Företag har större förväntningar på större revisionsbyråer än på mindre byråer
- ✓ Ingen eller liten ekonomisk utbildning hos den ekonomiansvarige medför större förväntningar på revisorn

Förväntningarna verkar korrelera med företagets storlek då de mindre företagen verkar tillmäta revisorn ett större ansvar i det ekonomiska arbetet än de större företagen. Resultaten visar även att ett samband tycks föreligga mellan ett, i avtal, dåligt definierat revisionsuppdrag och högt ställda förväntningar. Då de mindre företagen oftare upplevde sig dåligt informerade om uppdragets innehåll och inbördes ansvarsfördelning så bidrar detta till att förväntningarna skruvas upp.

Beträffande revisionsbyråns storleks inflytande på förväntningarna är bilden något otydligare. Här visade analysen att de större byråerna överlag bättre definierar villkoren för uppdraget vilket rimligen borde innebära att förväntningarna också är lägre ställda på dessa (se resonemang ovan). Bilden kompliceras dock av att de mindre företagen (med en normalt lägre utbildningsnivå) nästan uteslutande anlitar mindre byråer. Då de mindre företagen har högre förväntningar (se ovan) och samtidigt anlitar mindre byråer är det svårt att säga vad de högre ställda förväntningarna på de mindre byråerna (som analysen tyder på) egentligen beror på. I diskussionerna med revisorerna uppenbarades en hypotes om att förväntningarna troligen är högre ställda på de större byråerna då dessa förväntas ”kunna mer” och att de i många fall är dyrare att anlita. Slutsatsen man kan dra är att förväntningarna framförallt tycks variera beroende på hur väl uppdragets villkor definierats och företagets storlek (och med stor sannolikhet ekonomiansvariges ekonomiska utbildningsnivå). Det direkta sambandet mellan revisionsbyråns storlek och ställda förväntningar är dock otydligare.

En lägre ekonomisk utbildning hos företagets ekonomiansvarige tycks innebära högre ställda förväntningar på revisorns arbete och det ansvar denne förväntas ta. Tänkbara förklaringar till detta är att de lägre ekonomiskt utbildade inte själva besitter tillräcklig ekonomisk kunskap, saknar tid och engagemang för redovisningsfrågor och att de ofta ser sin revisor som en förlängd arm i det ekonomiska arbetet. Frågan bör dock inte betraktas separat utan i sitt sammanhang. De ansvariga med en lägre utbildning återfinns nästan uteslutande i de mindre/medelstora företagen vilka även, i princip, i samtliga fall också anlitar en mindre revisionsbyrå. Således bör kanske inte hypoteserna behandlas var för sig utan betraktas i sin helhet.

Studien, med angivna avgränsningar och begränsningar, visar att förväntningarna tycks vara större på revisorn hos mindre företag än hos större vilket verifierar hypotes 1. Otydligare är

slutsatserna kring den andra hypotesen vilket varken föranleder en verifiering eller falsifiering men likväl en intressant diskussion. Med stöd av såväl analys som fördiskussion verifieras den tredje hypotesen där en lägre utbildningsnivå med största sannolikhet också innebär högre förväntningar på revisorn.

## **8.2 Förslag till fortsatt forskning**

Nu när införandet av RS 210 (uppdragsbrev) har skett skulle det vara intressant att undersöka om detta minskar småföretagens förväntningar och på så sätt eliminerar förväntningsgapet. Vår undersökning har visat att småföretagen, än så länge, inte till fullo fått ta del av något uppdragsbrev som definierar villkoren för revisionen vilket antagligen är en bidragande orsak till uppskrivade förväntningar. Kommer förväntningsgapet att minska om samtliga företag får ett uppdragsbrev eller upplever företagen (främst de mindre) att det bara blir, som Patric Hofréus uppger; ”ytterligare ett papper att läsa igenom”? Skulle ett uppdragsbrev få någon betydelse som därmed skulle kunna förändra ledningens syn på revisorn och dess arbetsuppgifter?

Under tiden som studien ägde rum väcktes dessutom tankarna på att göra en liknande undersökning men med betydligt fler respondenter för att mer kunna generalisera resultaten. En sådan undersökning kräver en betydligt större tidsåtgång men skulle också bli mer intressant då man får ta del av många fler företags uppfattningar och åsikter. För att få en annan syn på studien skulle det vara intressant att dessutom intervjua några företagsorganisationer såsom Företagarna, Svenskt Näringsliv och Svensk Handel och se vad de har för uppfattning om förhållandet mellan företag och revisor.

Ytterligare ett område som vore tänkvärt att undersöka är allmänhetens uppfattningar om vad en revisor gör och borde göra. Spelar samma faktorer in i ett eventuellt förväntningsgap mellan privatpersoner och revisor, som existerar mellan revisor och företag? Med tanke på det stora antal privatpersoner som i dagsläget äger aktier och journalisters tolkningar av revisorns roll i företagsskandaler borde flertalet av Sveriges invånare ha bildat sig en uppfattning om revisorsprofessionen. Lägg där till det faktum att det bland allmänheten finns en vida spridd tro att intressenter i ett företag ska kunna förlita sig på företagets reviderade räkenskaper. Om företaget sedan, utan någon som helst förvarning, hamnar i ekonomisk kris så anses det i allmänhet att någon borde hållas ansvarig, och denne någon är i stort sett alltid revisorn.

# Källförteckning

## *Litteratur och tidskrifter*

- Balans (2001). *Revisorn, oberoendet & analysmodellen*, nr. 10
- Balans (2003). *Revisorer får inte bli börsanalytiker – då förlorar de allt förtroende*, nr 6-7
- Balans (2004). *Ett samtal om attitydförändringar*, nr. 12
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisionsrollen – en oren berättelse*, Stockholm, Nerenius & Santéus Förlag AB
- Denscombe, M. (2004). *The good research guide*, Berkshire, Open University Press
- Dunn, J. (1996). *Auditing theory & practice, 2<sup>nd</sup> edition*, London, Prentice Hall
- Ejvegård, R. (1996). *Vetenskaplig metod*, Lund, Studentlitteratur
- Eriksson, L. & Wiedersheim Paul, F. (1997). *Att utreda forska och rapportera*, Malmö, Liber AB
- Fant, J.E. (1994). *Revisorns roll*, Helsingfors, Svenska Handelshögskolan.
- FARs Revisionsbok 2004, Stockholm, FAR Förlag AB
- FARs Samlingsvolym 2004 del II*, Stockholm, Far Förlag AB
- Fog, J. (1979). *Om kvalitativa metoder*, Köpenhamn, Institutt for organisations og arbejdssociologi
- Holme, I. & Solvang, B. (1997). *Forskningsmetodik*, Lund, Studentlitteratur
- Jensen, M. (1995). *Kvalitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur
- Jick, T. D. (1979). *Mixing qualitative and quantitative methods: Triangulation in action*, Administrative science quarterly, Vol 24 Issue. 4
- Koh, H & Woo, E (1998). *The expectations gap in auditing*, Managerial Auditing Journal, Vol 13, Nr 3.
- Maccarone, E.T. (1993). *Using the expectation gap to close the legal gap*, CPA Journal Vol. 63.
- McEnroe, J & Martens, S (2001). *Auditors' and investors' perceptions of the "expectations gap"*, Accounting Horizons, Vol 15, Nr 4.
- Patel, R. Davidsson, B (1994). *Forskningsmetodikens grunder*, Lund, Studentlitteratur



Porter, B. (1993). *An empirical study of the audit expectation-performance gap*, Accounting and Business Research, Vol. 24, Winter

Porter, B. Simon, J. & Hatherly, D. (1996). *Principles of external auditing*, Chisester, Wiley

Ryan, B. Scapens, W. R. & Theobald M. (1992). *Research method and methodology in finance and accounting*, London, Thomson learning

Sweeney, B. (1997). *Bridging the expectation gap on shaky foundations*, Accountancy Ireland, Vol. 2 No. 2

### ***Författningar***

Aktiebolagslag (1975:1385)

Revisorslag (2001:883)

Revisionslag (1999:1079)

### ***Internet***

[www.affarsdata.se](http://www.affarsdata.se)

[www.far.se/balans/](http://www.far.se/balans/)

### ***Intervjuer***

Patric Hofréus, auktoriserad revisor och partner hos Lindebergs Grant Thornton, Göteborg  
2005-05-11

Daniel Eklund, auktoriserad revisor hos Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Skövde  
2005-05-20

# Appendix

## Bilaga 1 Frågeformulär till företag

Hej! Vi är två studenter vid Handelshögskolan i Göteborg som skriver magisteruppsats i Redovisning och Revision. Vi har för avsikt att undersöka om det finns några eventuella skillnader i förväntningar på revisorns arbete dels beroende på den anlitate revisionsbyråns storlek och dels beroende på företagets storlek. Vi tror att såväl företag som revisionsbyråer kan ha nytta av en dylik undersökning för att dels höja kvalitén på revisionen och dels tydliggöra för parterna var förbättringar och förtydliganden kan göras. Då vi endast har drygt 8 veckor på oss färdigställa uppsatsen skulle vi uppskatta mycket om Ni kunde besvara frågorna så snart Ni kan. Vi skulle vara mycket tacksamma om Ni kunde besvara följande frågor och returnera i bifogat kuvert:

Vilken av följande kategorier tillhör Ert företag?

<10 anställda

11-200 anställda

>200 anställda

Vad har Ni som ekonomiansvarig som högsta utbildningsnivå inom ekonomi?

Grundskola/gymnasium  Kandidatexamen  Magisterexamen eller högre

Annan:

---

Vilken revisionsbyrå anlitar Ni?

Ernst&Young/Deloitte/ÖhrlingsPWC/KPMG

Annan

Namn: \_\_\_\_\_

Anlitad sedan år:

---

1) Hur väl anser Ni att Er revisor definierat villkoren för revisionsuppdraget i ett s.k. uppdragsbrev eller någon annan form av avtal?

Otydligt 1 2 3 4 5 Väldigt tydligt

Kommentar:

---

1 b) Om villkoren har definierats vilken vikt tillmäter Ni avtalet?

Liten 1 2 3 4 5 Stor

Kommentar:

---

2) Anser Ni Er vara medveten om ansvarsfördelningen mellan Er och Er revisor?

Ej medveten 1 2 3 4 5 Väl medveten

Kommentar:

---

3) Hur stort ansvar tillmäter Ni revisorn i upprättandet av årsredovisning, den löpande bokföringen och bedömning av förvaltningen av företaget?

Litet **1 2 3 4 5** Stort

Kommentar:

---

4) Hur stort ansvar anser Ni att revisorn har i att upptäcka oegentligheter och fel i årsredovisningen, bokföring och förvaltning?

Litet **1 2 3 4 5** Stort

Kommentar:

---

5) Vilken vikt tillmäter Ni revisorn i kontrollen av att redovisningen följer gällande lagar och förordningar?

Liten **1 2 3 4 5** Stor

Kommentar:

---

6) Hur stor tycker Ni att nyttan är av att ha en revisor?

Liten **1 2 3 4 5** Stor

Kommentar:

---

7) Skulle Ert företag fortfarande anlita en revisor om det vore frivilligt?

Instämmer ej **1 2 3 4 5** Instämmer helt

Kommentar:

---

8) Hur stort förtroende har Ni för Er revisor?

Litet **1 2 3 4 5** Stort

Kommentar:

---

*Tack på förhand!*

*Sivert Aronsson och Jörgen Eriksson*

## **Bilaga 2 Respondenternas egna kommentarer**

### **1. Hur väl anser Ni att Er revisor definierat villkoren för revisionsuppdraget i ett s.k. uppdragsbrev eller någon annan form av avtal?**

”Vi har relativt informella kontakter med våra revisorer”

*Stort företag*

”Vad är det?”

*Litet företag*

”Känner ej till något avtal”

*Medelstort företag*

”Uppdragsbrev?”

*Litet företag*

### **2. Anser Ni Er vara medveten om ansvarsfördelningen mellan Er och Er revisor?**

”Det är vi som är ansvariga”

*Medelstort företag*

”Vi gör på samma sätt varje år”

*Litet företag*

### **3. Hur stort ansvar tillmäter Ni revisorn i upprättandet av årsredovisning, den löpande bokföringen och bedömning av förvaltningen av företaget?**

”Vi är mycket medvetna om att företagsledningen har ansvar för dessa frågor. Däremot uppskattar vi synpunkter från revisorerna”

*Stort företag*

”Revisorn har inget ansvar för upprättandet av ÅR och bokföring men bedömer bolagets förvaltning självständigt”

*Stort företag*

”Uppgifterna är företagets ansvar”

*Stort företag*

”Vi har SPCS”

*Litet företag*

### **4. Hur stort ansvar anser Ni att revisorn har i att upptäcka oegentligheter och fel i årsredovisningen, bokföring och förvaltning?**

”Bolaget har ett eget ansvar att ha en fungerande intern kontroll”

*Medelstort företag*

### **6. Hur stor tycker Ni att nyttan är av att ha en revisor?**

”Endast som kontrollant, dvs. att någon kollar att vi gör rätt”

*Stort företag*

## **7. Skulle Ert företag fortfarande anlita en revisor om det vore frivilligt?**

”Det vore bra med frivillighet. Nu har revisionsfirmorna monopol och det kostar för mycket”  
*Litet företag*

”Behövs ej som granskare men som rådgivare”  
*Litet företag*

”Nuvarande lagstiftning är i detta som i alla andra avseenden småföretagarfientlig. Politikerna är genomkorrumpade och köpta av revisorernas intresseorganisationer.”  
*Litet företag*

”Förmodligen inte eftersom vi anlitat annan konsult som kan regler och lagar m.m.”  
*Litet företag*

## **8. Hur stort förtroende har Ni för Er revisor?**

”Kunde vara ett strå vassare i vissa situationer”  
*Litet företag*

### **Bilaga 3 Frågor till revisorer angående empiriska resultat**

Enligt enkätens resultat så anser sig de mindre företagen sämre informerade om vad som ingår i revisionsuppdraget.

- Vilka följder kan detta få för företagets förväntningar på revisorn?
- Kan det leda till att olika höga förväntningar ställs beroende på företags storlek?

Enkäten visade även att företagen ansåg sig väl medvetna om ansvarsfördelningen mellan företag och revisor trots att de inte fått villkoren för revisionsuppdraget särskilt väl definierade.

- Vilka konsekvenser kan detta få för ställda förväntningar?
- Kan det vara så att företagen själva tolkar in revisorns ansvar enligt sina egna föreställningar?

Studien visar även att de mindre företagen tillmäter revisorn ett större ansvar i exempelvis upprättandet av redovisningshandlingar, kontrollen av att redovisningen följer gällande lagar och förordningar osv. än vad de större företagen gör.

- Är detta något som Ni upplever?

De mindre företagen har i enkätsvaren angivit att de upplever en lägre nytta av revisorn än vad de större företagen har angivit.

- Kan detta vara en följd av de, p.g.a. ett sämre definierat revisionsuppdrag, haft större förväntningar som sedan inte kunnat uppfyllas?

En tendens i svaren visar att de större byråerna bättre definierat villkoren för uppdraget samt att avtal tecknat av desamma (i förekommande fall) tillmäts större betydelse än de som tecknats av de mindre.

- Vilken vikt lägger Ni på att i avtal definiera villkoren?
- Är det viktigare att tydligt definiera dessa för större företag än för mindre?
- Kan detta få till följd att de mindre företagen upplever en större osäkerhet kring Era respektive sina egna uppgifter och att förväntningarna på så sätt skruvas upp?

Enkätens svar visar att ekonomiansvariga med en högre utbildning tillmäter revisorn ett mindre ansvar än vad de med lägre utbildning gör samt att den upplevda nyttan är större hos dessa. Vidare påvisas att förtroendet för revisorn är högre hos de med en lägre utbildning.

- Är klientens utbildningsnivå något Ni känner till och i sådana fall anpassar Er efter?
- Vilka förklaringar kan finnas till att högre utbildade upplever en större nytta av revisionen men har ett lägre förtroende för revisorn?

## ***Bilaga 4 Sammanfattning av intervju med Patric Hofréus, Lindebergs Grant Thornton***

Uppdragsbrev är inte så spritt ännu då RS trädde ikraft först 31 december, 2004. Tidigare har man använt sig av ISO certifiering där uppdraget definierades. Detta var inte i samma utsträckning standardiserat som dagens uppdragsbrev enligt RS. Mallarna som Lindebergs använder för avtalen bygger i stor utsträckning på FARs uppdragsbrev och dessa kommer sannolikt att få större vikt framöver då man i större utsträckning hunnit anpassa sig till FARs föreskrifter. Patric menar att många av de mindre företagen blir överraskade när de får ett uppdragsbrev då de helt enkelt inte förstår innebörden av det. Att mindre företag anser sig mindre upplysta om villkoren kan bero på att de större företagen i många fall kräver offertingivning av byråerna där villkoren för uppdragen tidigt och noggrant specificeras. Detta är aldrig fallet hos de mindre företagen där revisionerna är mindre till omfattning och där ett uppdragsbrev inte alltid hjälper till att förtydliga vad som gäller.

En stor roll för vad som förväntas av revisorn spelar också storleken på ekonomiavdelningen i företagen. Företag med fler inblandade (och med mer tid) inser oftare vad som ingår i uppdraget och vad företagets eget ansvar är än vad mindre företag (med en liten eller ingen ekonomiavdelning) gör. Detta oavsett specificering i uppdragsbrev eller inte. Generellt så är antagligen mindre företag sämre informerade vilket helt enkelt beror på att de inte intresserar sig för det administrativa utan fokuserar på sin affärsidé. Även om villkoren finns i ett avtal så verkar det i många fall inte spela någon roll då man ändå inte inser dess innehåll. Med stor sannolikhet har även de mindre företagen väldigt svårt att skilja på vad en revisor kontra en konsult har att göra då dessa till stor del utför samma uppgifter även om, till funktion, skiljer sig kraftigt åt. I de flesta fall ingår fler än en person i revisionsteamet men endast en person, revisorn, har att kontrollera redovisningshandlingarna. Skillnaderna är hårfina. En skillnad kan också urskiljas in att större företag oftare utför hela redovisningsarbetet på egen hand och förväntar sig endast konsult hjälp och kontroll av sin revisor. Det mindre företaget, utan egen ekonomiavdelning, förväntar sig ofta betydligt större assistans. Detta kan förklara att de mindre företagen upplever en mindre nytta av revisionen då företaget fått hjälp av en redovisningskonsult i upprättandet av redovisningen och att de därför inte inser revisorns nytta (att kontrollera och legitimera redovisningen). De större företagen har dessutom ofta betydligt fler frågor angående redovisningen (då den är betydligt mer omfattande) medan de mindre kanske inte intresserar sig alls för sin redovisning.

Att skillnader existerar mellan revisionerna beroende på klientens utbildning är ganska naturligt. Oftast känner man (som revisor) av vilken nivå kunden befinner sig på och anpassar sig därefter. Revisorn har även en pedagogisk roll att förklara hur saker hänger ihop, vilka konsekvenser de får osv. Ofta återfinns personer med en lägre ekonomisk utbildning i mindre företag vilket är olyckligt då dessa samtidigt också är de som har minst tid över för sin redovisning. Detta tillsammans med att mindre företag, i förhållande, betalar mer för sin revisor leder till att man förväntar sig mer av revisionen. Det är heller inte ovanligt att mindre företag upplever revisorn som deras förlängda arm i fiskala frågor vilket visar hur dåligt informerade de egentligen är. Överhuvudtaget skulle nog revisionsbranschen må bra av att bättre definiera innebörden av revisionen.

Anledningen till att de mindre företagen i mindre utsträckning anlitar större byråer beror antagligen på att företagen anser att dessa är för stora. Skulle de mindre byråerna utföra samma granskning som de större gör så skulle även arvodet öka. Det är omöjligt för mindre

byråer, med kanske en enda auktoriserad revisor, att genomföra alla de steg som revisionen egentligen erfordrar. Detta får följden att arvudet som kan utkrävas blir lägre och i många fall att revisionen blir bristfällig. Detta kan man också se i alla de tillsynsärenden som inkommit till Revisionsnämnden där mindre byråer är klart överrepresenterade. Att förväntningarna är större på större byråer är troligt då klienten oftast anser att de också ska "kunna mer". Ytterligare en anledning, dock något subtil, till att mindre företag föredrar mindre byråer kan vara att man helt enkelt vill undvika alltför mycket påpekningar och fingervisningar (vilka oftast är färre i mindre byråer beroende på tidigare nämnd tidsbrist).

Att nyttan av revisionen upplevs som högre hos de ansvariga med högre utbildning samtidigt som förtroendet för revisorn är lägre kan helt enkelt bero på att dessa personer vet mer och sätter sig emot revisorns uppfattningar. De med lägre utbildning (och då ofta med ett lägre engagemang på grund av tidsbrist osv.) sätter dock högre tillit till revisorn då man själva helt enkelt inte besitter kunskapen (och tiden). Något förvånande är att så många företag upplever sig medvetna om ansvarsfördelningen trots de dåligt definierade villkoren, En tänkbar förklaring är att de själva tolkar in vad som ingår i uppdraget vilket i sådana fall utgör en stor fara.

Definitionen av stora/andra revisionsbyråer är något missvisande då de stora fått sitt epitet främst på grund av de endast vänder sig till noterade företag. Lindebergs G T exempelvis vänder sig främst till ägarledda företag som i en del fall är minst lika stora som noterade företag. Inom denna kategori är Lindebergs G T störst i Göteborg. Här är därför ytterligare en åtskillnad mellan stora och "andra" byråer befogad. I Göteborg finns exempelvis runt 150 registrerade byråer där det absoluta flertalet utgörs av byråer kanske två till tre anställda. Definitionen är därför något missvisande eftersom Lindebergs G T har över 600 anställda sammanlagt i Sverige.



## ***Bilaga 5 Sammanfattning av intervju med Daniel Eklund, Öhrlings PricewaterhouseCoopers***

De flesta byråerna lägger stor vikt vid att skicka ut ett uppdragsbrev innan uppdraget påbörjas. Detta är nu också ett krav i och med införandet av RS. Fokus ligger dock i första hand på de större företaget. Detta kan vara ett skäl till att de mindre företagen anser sig sämre informerade. Handhållandet med uppdragsbrevet varierar även mellan revisorer. Daniel personligen brukar diskutera igenom brevet innan uppdraget genomförs. Som Daniel uppfattar det så har klienterna förstått att det som står i brevet också är det som gäller. Detta kanske framförallt hos de mindre företagen som bättre tycks inse innebörden av revisionen när de får det tydligt förklarad för sig. De mindre företagen borde dock vara bättre informerade än vad som tycks vara fallet då samma saker ingår i revisionen som tidigare med enda skillnaden att de nu måste finnas på papper.

Skrämmande är att så många, och då framförallt de mindre företagen, tillmäter revisorn ett så stort ansvar i upprättandet av redovisningen. Denne får ju, enligt lag, överhuvudtaget inte befatta sig med sådana uppgifter eftersom han/hon då hamnar i en jävsituation. Vad man kan utläsa är att de med en högre utbildning tillmäter revisorn ett mindre ansvar vilket med största sannolikhet hänger ihop med kunskapsnivån. Visst är det så att personer med en lägre utbildningsnivå i större utsträckning har svårare att skilja redovisningskonsultens uppgifter och revisorns. Ibland förekommer det att man tvingas förklara för klienten att man helt enkelt inte får hjälpa till med vissa saker men att kollegor (dvs. konsulter på byrå) kan göra det istället. Det är väldigt noga att man skiljer på personerna i revisionsteamet och deras inbördes uppgifter för att undvika jävsituationer.

Den lägre upplevda nyttan hos de mindre företagen (och nästan uteslutande också med en lägre utbildningsnivå) kan förklaras av deras ringa kunskap och lägre förståelse för vad revisorn ska göra. De inser antagligen inte nyttan i att någon objektivt granskar och "kvalitetssäkrar" rapporterna inför exempelvis kreditgivare och leverantörer. Nyttan upplevs sedan säkert som än lägre om revisorn inte hittar något att anmärka på, vad är då nyttan med att anlita denne?

Egentligen är det lika viktigt för alla företag att de får ett uppdragsbrev att ta del av. Daniel menar dock att vikten initialt läggs på de större företagen vilket han förklarar med att man kommer till de större företagen tidigare på året och att revisionen är mer omfattande. Att de större byråerna bättre definierat villkoren beror sannolikt just på deras storlek och att de fungerar som goda förebilder för hela branschen.

Man känner ganska tydligt av klientens ekonomiska utbildningsnivå då helt olika frågor ställs. Med en högre utbildning inser man bättre sitt eget ansvar vilket också kan förklara den högre graden av upplevd nytta men ett lägre förtroende. Med en lägre utbildningsnivå vet man helt enkelt inte så mycket och sätter ett högre förtroende till revisorn och dennes kunskap. Man vet helt enkelt inte bättre själv. Hos de med en högre utbildningsnivå har man ofta sina egna lösningar och måste inte sätta förhoppningarna till revisor.