



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska Institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Magisteruppsats 10 Poäng
HT 2007

MAGISTERUPPSATS

KVALITETSSÄKRAD REVISION

- KVALITETSARBETE & UTVÄRDERING

Författare: Patrik Johansson

Handledare: Gudrun Baldvinsdottir
Inga-Lill Johansson

FÖRORD

Jag vill tacka de personer som gjort det möjligt för mig att åstadkomma denna uppsats och utan vilka detta inte skulle ha varit möjligt att genomföra. Jag vill speciellt tacka mina handledare Gudrun Baldvindottir och Inga-Lill Johansson.

Studien har delvis genomförts i samarbete med revisorsassistenten Gustav Svallebo som deltagit i granskningen av Revisorsnämndens disciplinärenden och vid intervjun med kvalitetsansvarig på Fredriksonsrevisionsbyrå. Jag vill tacka Gustav för hans insats i denna uppsats. Författaren ansvarar ensam för eventuella brister i texten.

Göteborg i januari

Patrik Johansson

SAMMANFATTNING

Magisteruppsats i Företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Extern Redovisning och Ekonomistyrning, HT 2007.

Författare: Patrik Johansson

Handledare: Gudrun Baldvinsdottir och Inga-Lill Johansson

Titel: Kvalitetssäkrad Revision – Kvalitetsarbete & Utvärdering

Bakgrund och Problem: Följande två frågor söker jag finna svar på genom min studie: Vilka brister i utförda revisioner är vanligast i Sverige idag och vilka påföljder har revisorerna fått? Hur säkerställer en revisionsbyrå att deras revisorer genomför revisioner med god kvalitet och hur kan detta kopplas till forskning kring revisionskvalité?

Syfte: Att beskriva hur en revisionsbyrå arbetar med kvalitetsfrågor och därmed säkerställer att gällande regler och normer tillämpas samt hur den interna kontrollen organiseras. Dessutom vill jag beskriva ett kontrollorgans arbete med att kontrollera utförda revisioner och framförallt sanktionera bristfällig eller felaktigt genomförda revisioner. Ambitionen har varit att sedan koppla detta för att eventuellt finna förklaringar till vad som påverkar revisionens kvalitet.

Metod: Jag har genomfört en granskning av 46 disciplinärenden hos Revisorsnämnden. Jag har även intervjuat en kvalitetsansvarig på en revisionsbyrå. Artiklar och tidigare forskning har fungerat som teoretisk bas för mitt arbete.

Resultat och slutsatser: Revisionsbyråers kvalitetsarbete anser jag åstadkomma en hög kvalitetsgrad på revisionen och kan tydligt kopplas till forskning samt teori inom området. Det finns indikationer på att revision i Sverige håller en hög kvalitativ nivå.

Förslag till vidare forskning: Det skulle vara intressant att mer ingående studera enskilda drivkrafters inverkan på kvalitet. Byråstorlek och storlek på arvode har jag till exempel inte kunnat koppla till revisionskvalitet.

INNEHÅLL

Förord.....	2
Sammanfattning	3
Innehåll	4
1. Introduktion.....	7
1.1. Bakgrund & Diskussion.....	7
1.2. Problemdiskussion	8
1.3. Problemformulering.....	9
1.4. Syfte	9
2. Metod	10
2.1. Genomgång av Disciplinärenden hos revisorsnämnden	10
2.2. Studie av arbetsmetod/kvalitetsarbete bland revisorer	11
2.3. Granskning av företagsskandaler	11
2.4. Teoretisk bas	12
3. Referensram	13
3.1. Revisionens kvalitet	13
3.1.1. Vad är kvalité?	13
3.1.2. Vad påverkar revisionskvalitet	14
3.1.3. Uppdragens innehavstid.....	17
3.1.4. Tjänster som inte är revisionsrelaterade	20
3.2. Kvalitetens drivkrafter	22
3.2.1. Kulturen i revisionsbyrån.....	23
3.2.2. Skicklighet och personliga kvaliteter	23
3.2.3. Effektiviteten i revisionsprocessen	24
3.3. Vilka revisionskvaliteter anses viktigast.....	25
3.4. Kontroll av revision i dagens samhälle	27
4. Empiri	30
4.1. Studier av Revisorsnämndens disciplinärenden.....	30
4.1.1. Anmälare.....	30
4.1.2. Förseelser	31

4.1.3. Påföljder	32
4.1.4. Allmänna iakttagelser	32
4.2. Intervju med kvalitetsansvarig	33
4.2.1. Professionella krav	33
4.2.2. Yrkesskicklighet och kompetens	33
4.2.3. Bemanning av uppdrag	35
4.2.4. Delegering	35
4.2.5. Konsultation	36
4.2.6. Accepterande och bibehållande av klienter	37
4.2.7. Program för uppföljning av kvalitetskontroll	37
4.2.8. Varför kvalitet	37
4.3. Uppmärksammade revisioner	38
4.3.1. Enron	38
4.3.2. Carnegie	40
5. Analys	42
5.1. Revisorsnämndens disciplinärenden	42
5.1.1. Anmälare	42
5.1.2. Förseelser	43
5.1.3. Påföljder	43
5.2. Kvalitetspåverkande faktorer	44
5.2.1. Byråstorlek	44
5.2.2. Uppdragens innehavstid	47
5.2.3. Vilka åtgärder kan vidtas för att minska problemen?	48
5.3. Byråns kvalitetsarbete	49
5.3.1. Revisionsbyråns kultur	49
5.3.2. Skicklighet och personliga kvaliteter	51
5.3.3. Effektivitet i revisionsprocessen	52
5.4. Samhällets kvalitetskontroller	53
5.5. Uppmärksammade revisioners påverkan	54
6. Slutdiskussion	55

6.1. Slutsats	55
6.2. Förslag till vidare forskning.....	56
7. Källförteckning	57
7.1. Litteratur	57
7.2. Tidskrifter	57
7.3. Forskningsrapporter	57
7.4. Internetkällor.....	58
7.5. Tidningar.....	58

1. INTRODUKTION

I introduktionskapitlet ges en beskrivning och diskussion av bakgrunden till mitt val av uppsatsämne. Sedan formulerar jag mitt problem samt avgränsar omfånget av min studie.

1.1. BAKGRUND & DISKUSSION

Förtroendet för den finansiella rapporteringen har blivit en viktig fråga i dagens samhälle. Därför är det av stort intresse att granska de faktorer som styr kvaliteten i den revision som ämnar styrka riktigheten i den finansiella rapporteringen. Tanken med denna uppsats skapa en förståelse för de processer som påverkar till denna kvalitet.

Under år 2001 skakades finansvärlden av energijätten Enrons konkurs. Under utredningen konstaterades att företagets enorma tillväxt under föregående år byggde på ett avancerat redovisningsbedrägeri, där intäkter överskattades och kostnader samt balansposter undanhölls från företagets finansiella rapportering. Enrons balansräkning hade från år 1996 till år 2000 ökat med 9,5 miljarder dollar. År 2001 redovisades skulder på 30 miljarder dollar.¹ En av huvudfrågorna som ställdes var hur revisorn kunde blunda för dessa enorma substanslösa värdeförändringar. Man fann att revisorn från bolaget Arthur Andersen inte hade genomfört de kontroller som utifrån riskbedömningen ansetts nödvändiga. I viss mån kan underlåtenheten försvaras med att bolaget undanhöll information från sina revisorer.²

I Sverige har på senare tid några revisioner fått stor uppmärksamhet som företaget i Carnegie. Carnegies revisor kom fram till att företaget inte hade några oegentligheter i sin redovisning och lämnade en ren revisionsberättelse, medan finansinspektionen senare hävdade att Carnegie hade gjort en jättelik felvärdering av ett derivatkontrakt.³ Borde revisorn ha upptäckt felvärderingen? Inte ens bolagets styrelse hade då detta uppdragades kännedom om förhållandena. Man bedömde att företagets interna kontroll förr eller senare hade upptäckt redovisningsmanipulationen. Om så hade blivit fallet så hade revisorn all rätt att förlita sig på den interna kontrollen han granskat och godkänt.⁴

I media rapporteringen framhålls det ibland att revisorerna gör ett otillräckligt arbete som granskningsinsats samt att de skulle gå företagets ärenden istället för att agera utifrån ett oberoende perspektiv. En undersökning som E24 näringsliv gjort pekar på att straffen för revisorer som varit valda i företag där oegentligheter inom

¹ Tonge A, Greer, L and Lawton, A "The Enron story: you can fool some of the people some of the time..." *Business Ethics: A European review*, 12, 1 (2003): sid 4-22. Hämtad på Bussniess Source Premier 2007-10-06

² Tonge, Greer, Lawton "The Enron Story" sid 15

³ Andreas, Cervenka och Björn, Suneson. "Carnegierevisorer läggs under lupp" *E24 Näringsliv*, 2007-10-06

⁴ "Carnegie går till motattack" *E24 Näringsliv*, 2007-11-15

redovisningen uppdagas är förvånansvärt milda. Ofta klarar de sig undan med en varning.⁵ I USA reagerade man från lagstiftarens och regleringsorganens sida väldigt starkt på främst de uppmärksammade revisionerna av Enron och WorldCom. Händelserna påskyndade genomförandet av förändringar som diskuterats och utretts sedan 70-talet och resulterade ibland annat The Sarbaines Oxley Act (ofta förkortad SOX). På EU-nivå genomfördes 2004 omfattande förändringar av EU:s 8:e bolagsdirektiv, som ställde mer detaljerade och fler etiskt fokuserande krav på revisionen. Mycket av EU-kommissionens förarbeten baserades på International Federation Of Accountants (kort IFAC) förordningar främst uttalanden från deras etiska kommitté. Ungefär samtidigt gick de över till att harmonisera de större företagens redovisning till den gemensamma standarden IFRS. I Sverige togs en ny bolagsstyrningskod fram för att öka företagets skyldigheter att rapportera, inte bara finansiella tal utan även uppgifter som styrningen och den interna kontrollen. Även den nya Aktiebolagslagen (ABL) som började gälla från 2006 ställdes tydligare krav på bland annat revisorns oberoende.

I Sverige har lagstiftaren ålagt revisorsorganisationerna ansvaret för normgivning och reglering⁶, genom att i lagen använda sig av begreppen god revisionsred och god revisorsred. FAR SRS har i sin normgivning valt att utgå från de regler och normer som IFAC gett ut, bland annat så bygger Revisionsstandard i Sverige (RS) helt på IFAC:s rekommendation ISA.

1.2. PROBLEMDISKUSSION

Redovisningsskandaler har skadat förtroendet för såväl den finansiella rapporteringen som revisorernas kvalitetsrykte. Tydligare standarder har upprättats och högre krav har ställts. Men en än viktigare faktor i processen att återvinna förtroendet är att man kan påvisa att såväl implementeringen som kontroll av efterlevnad gällande dessa riktlinjer är effektiva, samt att sanktioner i samband med överträdelser är rimliga. Därför är det i revisionsbyråers och revisorers intresse att säkerställa efterlevnad av normgivarnas riktlinjer i syfte att stärka sitt kvalitetsrykte. Revisorsorganisationerna ansvarar för ytterligare kontroll och även för sanktionering till exempel genom prövning av medlemmarnas auktorisation. Om revisionens intressenter bedömer att dessa processer fungerar, stärker detta förtroendet för såväl den utförda revisionen som i förlängningen även den finansiella rapporteringen. Man kan fråga sig vilka faktorer som påverkar arbetet med att definiera och säkerställa revisionens kvalitet.

Som tidigare nämnts så har bland andra media efterlyst hårdare sanktioner mot revisorer som inte följt de goda sederna, man kan göra alternativa tolkningar av detta. Å ena sidan så skulle de milda sanktionerna kunna bero på att revisorer inte i större

⁵ Anneli, Östlund. ”Dåliga revisorer kommer undan” *E24 Näringsliv*, 2007-10-10

⁶ Regeringsproposition 1997/98:99

utsträckning gör allvarliga fel. De är precis som övriga myndigheter och allmänheten lurade av företagen i de fall som bedrägerier uppdagas. Å andra sidan skulle man kunna se det som att regler och normer är alltför beroende av bedömningar och därmed resulterar i uddlösa sanktioner.

1.3. PROBLEMFORMULERING

Jag väljer utifrån diskussionen ovan att studera kvalitetsarbete inom revisionsnäringen genom att dels undersöka de fall där brister upptäcks och dels genom att undersöka det arbete som pågår inom branschen, för att förbättra revisionens kvalitet och pålitlighet.

Följande två frågor söker jag finna svar på genom min studie:

Vilka brister i utförda revisioner är vanligast i Sverige idag och vilka påföljder har revisorerna fått?

Hur säkerställer en revisionsbyrå att deras revisorer genomför revisioner med god kvalité och hur kan detta kopplas till forskning kring revisionskvalité?

1.4. SYFTE

Att beskriva hur en revisionsbyrå arbetar med kvalitetsfrågor och därmed säkerställer att gällande regler och normer tillämpas samt hur den interna kontrollen organiseras. Dessutom vill jag beskriva ett kontrollorgans arbete med att kontrollera utförda revisioner och framför allt sanktionera bristfälligt eller felaktigt genomförda revisioner. Ambitionen är att sedan genom kopplingar till forskning finna förklaringar till vad som påverkar revisionens kvalitet.

2. METOD⁷

Kapitlet syftar till att redogöra för mitt forskningsupplägg och arbetsgången samt att ge en beskrivning av hur mina undersökningar och intervjuer genomförs. Dessutom försöker jag klargöra de svagheter och brister som upplägget och den begränsade omfattningen ger upphov till.

2.1. GENOMGÅNG AV DISCIPLINÄRENDEN HOS REVISORSNÄMNDEN

För att ge en bild av vilka brister som uppkommer i dagens revisionsarbete har jag granskat de disciplinärenden som revisorsnämnden behandlat under år 2006. För varje ärende som disciplinnämnden behandlar publiceras en rapport på revisorsnämndens hemsida som tillhandahålls i pdf-format.⁸ Dessa rapporter ligger till grund för granskningen. Fokus i denna del av studien ligger på att särskilja olika typer av anklagelsepunkter, men också vem det är som fört ärendet samt att försöka få en uppfattning om vilka påföljder som ärendena resulterar i. Jag bedömer att tillförlitligheten hos detta sekundärmaterial är väldigt högt. Det hade varit önskvärt att för vart och ett av dessa disciplinärenden få reda på hur stor byrå den anklagade revisorn jobbar för och hur många bolag han har varit revisor i. Tyvärr ges denna information bara i Revisorsnämndens rapporter i de fall ärenden initierats av Revisorsnämndens egen Systematisk Uppsökande Tillsyn (SUT). Då materialet är anonymifierat kan jag inte heller få fram dessa data på annan väg. Därför kan jag inte dra några generella slutsatser vad gäller byråstorlek eller antal aktiva uppdrag utan nöjer mig i detta sammanhang med att redovisa vissa observationer.

Rapporterna bygger på ett standardiserat upplägg som innehåller följande punkter.

- Inledande beskrivning av hur ärendet kommit till och vad det handlar om
- En beskrivning av revisorns verksamhet (olika detaljerat beroende på vem som rapporterat ärendet)
- Revisorns egna yttranden till sitt försvar i ärendet
- En genomgång av den i ärendet granskade revisionen utifrån tillämpliga kvalitetskriterier eller krav (granskning, dokumentation, oberoende mm) med därpå följande bedömning
- En sammanfattande bedömning av fallet samt ett uttalande om påföljd (ingen påföljd, erinran, varning eller indragen auktorisation)

⁷ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens Grunder*. Lund 2003

⁸ <http://www.rn.se> hämtat 2007-11-09

Resultatet sammanställs huvudsakligen utifrån tre perspektiv. Det första är vem som anmält ärendet till revisorsnämnden, det andra vilka brister som revisorsnämnden anmärkt på och det tredje vilka sanktioner eller påföljder som ärendet resulterat i.

2.2. STUDIE AV ARBETSMETOD/KVALITETSARBETE BLAND REVISORER

För att kunna beskriva hur en revisionsbyrå organiserar sitt kvalitetsarbete behövde jag intervjua en person som är väl insatt i en revisionsbyrås kvalitetsarbete och därmed revisionsmetodik samt den interna kontrollen. Eftersom arbetsmarknaden som dokument oftast kringgärdas av hemlighetsmakeri, så bedömer jag detta vara det bästa sättet att få fram information om hur revisionsbyråer arbetar med frågan. Dessutom ger intervjun möjligheten att få en bild av hur kvalitetsarbetet genomsyrar det praktiska arbetet, det vill säga hur det är och inte hur det borde vara. Genom kontakter lyckades jag boka in en intervju med en person som arbetar som kvalitetsansvarig på en större revisionsbyrå i Sverige. Hon har ansvar för utveckling av kvalitetsverktyg och revisionsmetodik men även delaktig i byråns interna kontroll. Detta motiverar relevansen hos intervjuobjektets och dennes svar. Intervjun ägde rum på intervjuobjektets kontor och jag spelade in hela intervjun för att senare kunna gå till och försäkra mig om att jag uppfattat svaren korrekt. Jag hade även möjlighet att senare ställa kompletterande frågor via e-post.

En till personen i förväg sänd frågekatalog användes som grund för intervjun, men intervjun fick främst karaktären av en öppen dialog där frågorna fungerade som stöd för att garantera att svaren gav en komplett bild. Intervjupersonen hade önskemål om att vara anonym och jag såg inga skäl att motsätta mig detta. I och för sig skulle detta kunna ha påverkat validiteten, men samtidigt vill jag hävda att svaren jag fått kanske hade blivit påverkade negativt ifall jag stått på mig att vilja publicera personens namn och bolag. Intervjun var vid tillfället den enda chansen att få tillgång till viktig och relevant primärdata och därmed en förutsättning för mitt arbete.

2.3. GRANSKNING AV FÖRETAGSSKANDALER

Jag har valt att lite mer detaljerat redogöra för två uppmärksammade revisioner, den internationellt omtalade Enron revisionen och den relativt aktuella svenska revisionen av Carnegie. Vad gäller Enron har jag funnit en hel del artiklar och forskning där också revisorernas roll diskuteras ingående. Eftersom händelserna i Carnegie är förhållandevis nya finns det inte så mycket forskning att tillgå och därför tvungen att vända mig till källor också, åtminstone ur akademisk synvinkel, lägre tillförlitlighet. Däremot gör aktualiteten att fallets validitet är hög.

2.4. TEORETISK BAS

Som grund för studien har jag letat reda på forskning och artiklar kring revisionskvalitet och metodik. De teorier som jag identifierat såsom relevanta för studien har sammanfattats i arbetets referensram för att senare koppla ihop dem med min egen empiri i mitt analysavsnitt. Många artiklar är av äldre datum, men jag anser inte att detta har någon större inverkan på deras validitet eftersom de tillhandahåller allmängiltiga analysmodeller.

3. REFERENS RAM

3.1. REVISIONENS KVALITET

Jag har läst en licentiatuppsats av Gunilla Eklöv om kvalitet i revision som jag grundar denna del av referensramen på för att försöka få ut vad som är kvalitet i revision och vad som påverkar en revisions kvalitet.

3.1.1. Vad är kvalitet?

Definitionen på kvalitet kan förklaras på följande sätt:

*”Kvaliteten på en produkt (vara eller tjänst) är dess förmåga att tillfredställa, eller helst överträffa, kundernas behov och förväntningar”*⁹

Enligt denna definition är det inte alltid tillräckligt att tillfredställa kundernas behov utan också försöka överträffa deras förväntningar för att skapa en känsla av upplevd kvalitet hos kunden. Definitionen utgår inte enbart från att kvalitet är en egenskap hänförlig till produkten.¹⁰ Definitionen är relevant för min studie då det ser ut som att den upplevda revisionskvaliteten påverkas av relationen mellan kunden och revisorn.

Hur definieras kvalitet i revisionen? Gunilla Eklöv nämner en definition utifrån en artikel av DeAngelo 1981:

*”Kvaliteten i revisionservice definieras som den av marknaden uppskattade sannolikheten att en given revisor kommer att både (1) upptäcka en brist i klientens redovisningssystem, och (2) rapportera bristen”*¹¹

I den första punkten i definitionen pekar DeAngelo på vilket tillvägagångssätt revisorn använder i sin granskning av klientens redovisning samt vilka teknologiska skickligheter som revisorn besitter. Sannolikheten att revisorn faktiskt kommer att rapportera händelsen är ett prov på hur pass oberoende revisorn är i sin granskning. Det vill säga om revisorn faktiskt är oberoende kommer han att rapportera varenda väsentlig brist som uppkommer i granskningen av klienten.¹²

⁹ Eklöv, G. *Kvalitet i revision Immanens eller transcendens? En studie utifrån två synsätt på kvalitet*. Umeå: Handelshögskolan i Umeå. Institutionen för företagsekonomi, Handelshögskolan i Umeå. Licentiatuppsats i företagsekonomi, Nr 156, 1998. sid 79

¹⁰ Eklöv, G. *Kvalitet i revision Immanens eller transcendens? En studie utifrån två synsätt på kvalitet*

¹¹ Eklöv, G. *Kvalitet i revision Immanens eller transcendens? En studie utifrån två synsätt på kvalitet* sid 88

¹² Eklöv, G. *Kvalitet i revision Immanens eller transcendens? En studie utifrån två synsätt på kvalitet*

3.1.2. Vad påverkar revisionskvalitet

Eklöv nämner olika surrogatmått som *uppdragets innehavstid*, *byråstorlek*, *lägre arvode och uppfattat oberoende*.¹³ På senare år har frågan väckts om så kallade (Non audit service) NAS arvoden påverkar kvaliteten. De jag tar upp är byråstorleken dels hur den påverkar revisorns upptäckande av brister och revisorns benägenhet att rapportera brister. Jag kommer även att ta upp hur uppdragens innehavstid påverkar kvaliteten och slutligen nämna hur NAS arvoden påverkar kvaliteten. Jag tar inte upp uppfattat oberoende och lägre arvoden då de har ett starkt samband med byråstorleken.

3.1.2.1 Byråstorlek Upptäckande av brister

Normgivare i framförallt USA har sagt att revisioner har samma kvalitet oavsett om den utförts av en mindre eller en större revisionsbyrå. I en studie av De Angelo (1981) argumenterar hon för att en större revisionsbyrå upptäcker mer fel i redovisningen. Det betyder enligt De Angelos definition på revisionskvalitet att större revisionsbyråer utför revisioner av högre kvalitet.¹⁴ Argumenten hon grundade detta på är framförallt att större revisionsbyråer har teknologiska fördelar mot vad de mindre revisionsbyråerna har. Mark DeFond (1992) stödjer DeAngelos teori och säger att det finns fler anledningar till varför kvaliteten skiljer på en revision. DeFond pekar på att en större revisionsbyrå har ett internationellt rykte och en lokal revisionsbyrå har bara ett nationellt rykte, förändringar i ryktet kommer enligt DeFond att påverka kvaliteten. DeFond pekar också på att revisionsbyråer med högre expertis kommer att ge en större säkerhet att brister och fel i redovisningen upptäcks. Det beror på enligt DeFond att större revisionsbyråer har både bredare och djupare expertis på industrier än vad mindre revisionsbyråer har.¹⁵ Michael Knapp har också givit stöd för De Angelos teori om att större revisionsbyråer utför revisioner av högre kvalitet. Däremot kunde inte Knapp hitta något direkt stöd för sin hypotes om att en större revisionsbyrå skulle ha en högre sannolikhet att upptäcka fel i redovisningen. Det var en skillnad i kvaliteten, men den var ganska liten den var inte så stor som Knapp trodde att det skulle vara (se tabellen nedan den visar resultatet av knapps t-test).¹⁶

¹³ Eklöv, G. *Kvalitet i revision Immanens eller transcendens? En studie utifrån två synsätt på kvalitet*

¹⁴ DeAngelo L. E. *Auditor size and audit quality*. Journal of accounting and economics. December 1981, page 183-199.

¹⁵ DeFond, M. L. *The association between changes in client firm agency costs and auditor switching*. Journal of practice & theory. Vol 11, No 1. Spring 1992, page 16-31.

¹⁶ Knapp, M.C. *Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality*. Journal of practice & Theory Vol 10. No 1. Spring, 1991 page 35-52.

Storlek på revisionsbyrå	Sannolikhet att upptäcka brister
Big Eight	46,1
Non- Big Eight	42,5

Men bevis för att byråstorleken faktiskt påverkar kvaliteten hittade Jagan, Krishman och Paul C. Schauer i deras undersökning av hur kvaliteten på revisionerna påverkades hos företag som inte har vinstdrivande motiv, så kallade not-for-profit sektorn. De som undersöktes var om revisionsbyråerna agerade i överensstämmelse med GAAP på åtta olika redovisningsområden. Krishman och Schauer resultat av undersökningen var att det fanns ett positivt samband mellan revisionsbyråns storlek och revisionskvaliteten. De större revisionsbyråerna genomförde revisioner som överensstämde med GAAP på flera redovisningsområden än vad de mindre revisionsbyråerna.¹⁷

Krishman och Schauer bekräftar alltså De Angelos argument för att det kvalitetsskillnader i revisionen beror på storleken på revisionsbyrå. Visserligen undersökte de revisioner på företag som inte lever på att maximera sina vinster. Knapp kunde inte bevisa att byråstorleken hade en signifikant påverkan på kvaliteten på revisionen. Utan han fann ett litet samband som bekräftar DeAngelo och DeFonds teorier i en viss utsträckning. I och med att fler upptäckta brister kommer kvaliteten att öka på revisionen, och området blir intressant för min studie. För att få lite klarare bevis undersöker jag om det kan finnas ett samband mellan storleken på en revisionsbyrå och dess förmågan att upptäcka fel i redovisningen, påstår jag: *Större revisionsbyråer upptäcker fler brister i en klients redovisning än vad en mindre gör.*

¹⁷ Krishnan, J och Schauer, P. C. *The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector.* Journal of Practice & Theory Vol 19. No 2. fall 2000 page 9-25.

3.1.2.2 Byrå storlek rapportering av brister

DeAngelo argumenterade även för att en större revisionsbyrå kommer med större sannolikhet att avslöja en brist i en klients redovisning. Hon grundade sina argument på att det finns en alternativkostnad som en revisor måste ta hänsyn till, den avgör huruvida revisorn tänker rapportera de brister som finns i redovisningen. Alternativkostnaden är det arvode som revisorn får att genomföra granskningen av klientens verksamhet. Enligt DeAngelo har revisorn mindre benägenhet att inte rapportera en brist i redovisningen om arvodet är högre än vad som anses skäligt för granskningen. Arvodet kommer enligt DeAngelo att vara högre hos större revisionsbyråer då större klienter oftast väljer en av de större revisionsbyråerna. Det gör att DeAngelo tror att de större revisionsbyråerna har större benägenhet att rapportera alla brister till klienten.¹⁸ Teorin får stöd av DeFond som också säger att revisorns villighet att rapportera en brist i klientens redovisning beror på storleken på arvodet. DeFond säger också att detsamma gäller för en revisionsbyrås villighet att rapportera en brist i klientens redovisning. Skillnaden enligt DeFond är att revisionsbyrån kommer att låta bli att rapportera brister om arvodet utgör en väldigt stor del av byråns totala arvode. Argumenten som DeFond bygger sin teori på är att revisionsbyråerna är rädda för att förlora klienten om det rapporterar en brist i klientens redovisning. Rädslan ökar om arvodet utgör en stor del av byråns totala arvode.

Knapp (1991) genomförde en studie om vad revisionskommittéer anser kommer att påverka kvaliteten i en revision. Han formulerade en hypotes om att revisionskommittéerna tror att sannolikheten att en revisor rapporterar upptäckta brister är större om en stor revisionsbyrå har genomfört revisionen och tvärtom. I sin undersökning fann Knapp stöd för denna hypotes, men han påminde samtidigt att trefjärdedelar av alla frågade revisionskommittéer hade aldrig arbetat på ett företag som var klient hos en mindre revisionsbyrå. Vilket kan ha påverkat den insamlade informationen negativt. För att kunna avgöra om resultatet var relaterat till storleken på en revisionsbyrå lät Knapp genomföra ett t-test. Han delade in de svarande i två grupper de första två grupperna inkluderade de som hade varit inblandade i företag som hade en lokal revisionsbyrå. De andra två inkluderade svarande som hade varit inblandade i företag som hade en större revisionsbyrå.¹⁹

Storlek på revisionsbyrå	Sannolikhet att rapportera brister
Big Eight	84,4
Non- Big Eight	75,7

¹⁸ DeAngelo L. E. *Auditor size and audit quality*.

¹⁹ Knapp, M.C. *Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality*

Resultatet ovan visar att det finns en signifikant skillnad mellan mindre och större revisionsbyråers villighet att rapportera en upptäckt brist i klientens redovisning. De större revisionsbyråerna rapporterar nästan tio procent mer upptäckta brister än de mindre revisionsbyråerna. Vilket ger stöd för Knapps hypotes det finns ett samband mellan storleken på en revisionsbyrå och villigheten att rapportera upptäckta brister.²⁰

Även om Knapp lyckades att bekräfta sambandet anser jag kanske att det inte går att lite på det allt för mycket, eftersom de deltagande revisionskommittéerna knappt hade arbetat med ett företag som var klient hos en mindre revisionsbyrå. Därför vill jag undersöka om det finns ett samband mellan storleken på en revisionsbyrå och villigheten att rapportera ett upptäckt fel. Det blir intressant får min studie, för att om en revisor rapporterar de fel han upptäckt då ökar han kvaliteten på revisionen. Det leder mig fram till ett andra påstående: *En större revisionsbyrå rapporterar fler upptäckta fel än vad en mindre gör.*

3.1.3. Uppdragets innehavstid

Peter Carey och Roger Simnett genomförde en studie som behandlade om kvaliteten påverkades negativt om en revisor hade uppdraget i mer än sju år. Studien genomfördes på den Australiska marknaden som för bara några år sedan (2001) hade lag på att revisionsbyråerna skall byta revisor efter sju år. I USA när Sabrens-Oxley Act (SOX) började gälla tvingades revisionsbyråerna byta revisor vart femte år. Även i England följde man efter USA genom att införa lag på att rotera revisor, kommissionen föreslog en rotation vart femte till sjunde år. EU följde också med i denna lagreglering framförallt för att deras Code of Ethics varnade för att en revisor kan utveckla en personlig relation med klienten vid en lång innehavstid.²¹

Längden på en revisors innehavs tid av ett revisions uppdrag kan påverka kvaliteten negativt, ju längre en revisor innehar uppdraget desto lägre kommer kvaliteten att bli. Framförallt stöds denna teori på två argument det första är att revisorns oberoende kan påverkas negativt av den relation som kan utvecklas mellan revisor och klienten. Det andra argumentet är att revisorns förmåga att göra kritiska värderingar av klientens redovisning kan minska om personliga relationer utvecklas mellan revisor och hans klient.²² I en studie av Mautz and Sharaf förklarar slår de fast vid att en revisor:

”Måste vara medveten om de olika trycken på dem, vissa är uppenbara vissa är diskreta, vilket tenderar till att påverka en revisors attityd och därför försämras revisorns oberoende långsamt men säkert.” I de flesta fall, så är det största hotet till

²⁰ Knapp, M.C. *Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality*

²¹ Carey, P. and Simnett, R. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*. The accounting review. Volume 81. No. 3 2006 Page 653-676

²² Carey, P. and Simnett, R. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*.

*revisorernas oberoende en långsam, successiv, nästan kausal nedbrytning av revisorernas hederliga opartiskhet.*²³

Det här hotet rör inte bara tidsrapporteringen utan det kan finnas en risk att revisorns beslut under revisionen påverkas negativt. Ytterligare argument är att en stark utvecklad vänskap mellan revisorn och klienten kan göra revisorn mer eftergiven för klienttrycket i en revisionskonflikt. Risken finns att vänskapen kan resultera i en revisor/klient konspiration. Givetvis finns det argument som säger det inte behöver var negativt om en revisor innehar ett uppdrag under en längre tid. Om samma revisor innehar uppdraget en längre tid kan det resultera i högre kvalitet på grund av att längre innehavstid ökar kunskapen om klientens verksamhet. Det kan kosta en revisionsbyrå en del resurser att lära en ny revisor. En ny revisor behöver snabbt kunskap om klientens verksamhet för att kunna genomföra en revision av klienten. De resurserna hade byrån inte behövt använda, då en revisor som har innehaft uppdraget en längre tid. Däremot ansågs fördelarna inte väga över nackdelarna vilket var anledningen till att Cadbury kommittén införde lag på rotation av revisorer.²⁴

Carey och Simnett genomförde tre stycken mätningar för att ta reda på om revisorns innehavstid kan påverka kvaliteten negativt. Den första mätningen handlade om att mäta revisorns benägenhet att lämna en going concern modifierad revisions åsikt. DeFond argumenterade för att lämna ut ett going concern uttalande, DeFond säger att en revisor måste bedöma företagets prestation och stå emot det trycket från klienten för att kunna lämna ut ett oberoende uttalande. Det här gör att det finns en korrelation mellan going concern uttalanden och revisorns oberoende. Det gör att om revisorns benägenhet att lämna going concern uttalanden minskar så kommer också revisorns oberoende att öka.²⁵ Författarna fann att revisorns benägenhet att lämna sådana uttalande försvagas ju längre en revisor innehar uppdraget. Men den var begränsad efter det att författarna genomfört sin känslighetsanalys. Analysen visade att benägenheten bara minskade hos revisorer från revisionsbyråer som inte tillhörde Big six. Det vill säga att om en revisor innehar ett uppdrag i över sju år påverkar det kvaliteten negativt i mindre revisionsbyråer inte i större revisionsbyråer.²⁶

Den andra mätningen är att författarna mäter den onormala ökningen i arbetskapalet. Vad som menas med det är att revisioner som görs som är av hög kvalitet mildrar extrem rapporterings beslut av styrelsen. Ökningar i arbetskapalet kan visa på att företagen har behövt fatta sådana extrema rapporteringsbeslut. Det betyder att om revisionskvaliteten sjunker kan man förvänta sig onormala ökningar i arbetskapalet.

²³ Mautz, R.K, and Sharaf, H.A. *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL: American accounting association. 1961. Page 218

²⁴ Carey, P. and Simnett, R. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*.

²⁵ DeFond, M. L. *The association between changes in client firm agency costs and auditor switching*.

²⁶ Carey, P. and Simnett, R. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*.

Författarna hittade inget bevis på att det fanns en koppling mellan onormala ökningar och revisorns innehavs tid av uppdraget.²⁷

Tidigare studier har pekat på att det finns ett samband mellan ett granskningsuppdrags innehavs tid och att klientens resultat precis täcker alla kostnader eller blir noll resultat. Det kan förklaras av det faktum att företagen undviker att rapportera en förlust, en revisor som då jobbat under en längre tid kan ha hjälpt företaget att gömma undan förlusten. Onormala ökningar och onormala minskningar i intäkter kan då vara ett tecken på fel i redovisningen. Undersökningen visade att det faktiskt fanns ett samband mellan innehavstiden på ett revisionsuppdrag och att företagets intäkter inte går i enlighet med branschens bedömda intäkter eller föregående års intäkter. Det fanns ett antal klienter som missade break-even som hade haft en och samma revisor under en lång tid. Vilket skulle ge dem en större möjlighet att styra upp intäkterna för att kunna rapportera vinster under senare år under samma revisors bevakning. Men problemet var enligt författarnas känslighetsanalys bara förenat med revisioner utförda av mindre revisionsbyråer. Så om företagets intäkter avviker från tidigare års intäkter och revisorn har innehaft uppdraget under en längre tid då kan det betyda att kvaliteten är låg på revisionen.²⁸

Tidigare studier hade bekräftat att det fanns en negativ korrelation mellan längden på innehavstiden och kvaliteten på revisionen en bekräftande sambandet var Michael Knapp. Tidigare studier hade pekat på att det är mer vanligt att en revisor inte lyckas hitta brister i en klients redovisning de första tre åren. Knapps studie handlade om att han undersökte vad revisionskommittéer ansåg öka och minska kvaliteten på en revision. Knapp undersökte om revisionskommittéerna ansåg att kvaliteten på revisionen blir sämre ju längre en samma revisor innehar uppdraget. Samt om de ansåg att den blev sämre under de första tre åren. Knapp gjorde ett t-test där han undersökte revisorns förmåga att upptäcka fel då innehavstiden var noll år, fem år respektive 20 år. Det visade sig att revisionskommittéer anser att kvaliteten på revisionen blir sämre under första året, Sedan ansåg kommittéerna att kvaliteten blev bättre när en revisor hade haft uppdraget under fem år och slutligen att ansåg kommittéerna att kvaliteten blev sämre när revisorn hade haft uppdraget i tjugo år eller längre.(se tabell nedan)²⁹

Längd på innehavstiden	Sannolikheten att upptäcka fel
Noll år	36,1
Fem år	56,0
Tjugo år	41,0

²⁷ Carey, P. and Simnett, R. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*.

²⁸ Carey, P. and Simnett, R. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*.

²⁹ Knapp, M.C. *Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality*

Med denna forskning i tankarna tror jag också på att det finns en negativ korrelation mellan kvaliteten på en revision och längden på innehavstiden. Då jag också anser att en personlig relation kan utvecklas mellan revisor och klienten. Vilket leder mig fram till ett tredje påstående: *Kvaliteten på revisionen blir lägre om en revisor har haft uppdraget i mindre än tre år.*

3.1.4. Tjänster som inte är revisionsrelaterade

Arthur Andersen som genomförde den uppmärksammade revisionen av energijätten Enron. Den 8:e november blev revisionsbyrå föremål för utredning av SEC och krävde att få ta del av det dokumenterade materialet från revisionen. Det fanns inga dokument från Enron det på grund av att Arthur Andersen hade förstört samtliga Enron dokument, vilket en anställd Joe Berardino erkände i december 2001. Det faktum att Andersen förstörde dokumenten från Enron kan ha skadat revisionsbyråns rykte, frågan var om folk överhuvudtaget kunde lita på revisioner utförda av Arthur Andersen. Den frågan undersökte Paul. K. Chaney och Kirk. L. Philipich. De undersökte också om Andersens utförande av övriga tjänster hos Enron påverkat marknadens förtroende för Andersen, den här typen av tjänster kallas Non audit service (NAS). I deras undersökning formulerade de sex hypoteser de två första lyder:

”Andersens klienter förutom Enron, upplevde en negativ marknads reaktion till nyheten att Andersen hade förstört dokumenten relaterade till Enrons revision.”³⁰

”Andersens klienter förutom Enron, upplevde en negativ marknads reaktion till nyheter som reflekterar negativitet på Andersens revision av Enron.”³¹

Det visade sig att Andersens andra klienter upplevde en negativ marknads reaktion på nyheten att Andersen hade förstört dokumenten som var relaterade till revisionen av Enron. Investerare började också tvivla på om en revision utförd av Arthur Andersen var tillräcklig för att säkerställa att de finansiella rapporterna speglade verkligheten.

Det kostade Arthur Andersen en del klienter och ett sämre rykte att erkänna att misstag hade gjorts i samband med Enron revisionen. Men frågan var om det var hela Arthur Andersen som inte utförde tillräckliga granskningar av deras klienter eller om det bara var deras Houston kontor. Chaney och Philipich säger en dålig revision hade också gjorts av en annan Houston klient Waste management, Chaney och Philipich formulerade då följande två hypoteser:

³⁰ Charney, P.K. and Philipich, K.L. *Shredded reputation: The cost of audit failure* Chicago: University of Chicago, institution of professional accounting 2002. Page 1227

³¹ Charney, P.K. and Philipich, K.L. *Shredded reputation: The cost of audit failure* Chicago: University of Chicago, institution of professional accounting 2002. Page 1227

*"Andersens Houston klienter, förutom Enron, upplevde att marknaden reagerade mer negativt på nyheten att Andersen förstörde dokument relaterade till revision av Enron, än vad andra klienter gjorde"*³²

*"Andersens Houston klienter, förutom Enron, upplevde att marknaden reagerade mer negativt på nyheten som reflekterar negativt på kvaliteten i Andersens utförda revisioner, än vad andra klienter gjorde"*³³

Resultaten bekräftade båda dessa hypoteser att Houston klienterna upplevde att marknaden reagerade kraftigare på förstöringen av de Enron relaterade dokumenten. Författarna delade in Andersens klienter i tre grupper, Andersens totala klienter (52 st), Andersens Houston klienter (10 st) och Andersens andra klienter (42 st), de undersökte den kumulativa avvikande avkastningen på uppdragen. Det visade sig att den kumulativa avvikande avkastningen uppgick till 4,85 % för Houston uppdragen, medan den uppgick till 1,83 % hos de klienter som inte var Houston klienter. De visar att marknaden var mer oroliga för kvaliteten på de revisioner som utfördes av Andersens Houston kontor och i viss mån även kvaliteten på revisioner utförd av övriga kontor.

I och med att Andersen även gjorde redovisningen, skatteredovisning och även övriga icke revisionsrelaterade tjänster (NAS). Den här typen av tjänster som inte har någon speciell koppling till själva revisionen har sedan länge ansetts påverka revisorns oberoende.³⁴ William R. Kinney jr, Zoe- Vonna Palmrose och Susan Scholz genomförde en studie om revisorns oberoende om det fanns ett negativt samband mellan NAS arvoden och revisorns oberoende. Diskussionen hade länge pågått om NAS arvoden påverkade kvaliteten på revisionen, de ansågs göra en revisionsbyrå ekonomiskt beroende av klienten. Det beroendet ansågs påverka villigheten att rapportera en upptäckt brist i klientens redovisning, vilket i så fall skulle leda till att granskningen inte bekräftar att klientens redovisning stämmer överens med verkligheten. Vidare diskussioner om NAS arvoden säger att de finns ett negativt samband mellan NAS arvoden och revisioner med låg kvalitet. Framförallt genom följande argument NAS tjänster kan förbättra effektiviteten i revisionen genom att revisorn skaffar sig mer kunskap om klientens verksamhet. Som exempel är att revisorn lär sig mer om företagets skatteredovisning som han kan använda sig av till revisionen vilket ökar kvaliteten på revisionen. Ett annat exempel är att NAS tjänster kan öka en revisionsbyrås ryktes kapital. Det kommer i sin tur att leda till en ökning av motivationen att genomföra revisionen och oberoende beslut i rapporteringen. NAS tjänster är bra på ett sätt och dåligt på ett annat. Positiv relation mellan arvoden och

³² Charney, P.K. and Philipich, K.L. *Shredded reputation: The cost of audit failure* Chicago: University of Chicago, institution of professional accounting 2002. Page 1228

³³ Charney, P.K. and Philipich, K.L. *Shredded reputation: The cost of audit failure* Chicago: University of Chicago, institution of professional accounting 2002. Page 1228

³⁴ Charney, P.K. and Philipich, K.L. *Shredded reputation: The cost of audit failure* Chicago: University of Chicago, institution of professional accounting 2002.

låg kvalitet på den finansiella rapporteringen och en negativ relation mellan revisioner med låg kvalitet och NAS tjänster som leder till att revisorn lär sig mer om klientens verksamhet.³⁵

Resultatet av Kinney jr, Palmrose och Scholz undersökning blev att det inte hittade någon negativ relation mellan NAS arvoden och revisorns uttalanden om klienten. Det andra upptäckten var att författarna hittade bevis på att det finns ett positivt samband mellan revisionsrelaterade arvoden, revisions arvoden och ospecificerade NAS arvoden och revisionsuttalanden. Däremot fanns inte den positiva relationen vid en revision av en klient med hög risk. Men som det också uttrycker att allt för mycket NAS arvoden kommer att leda till att byrån blir ekonomiskt beroende av klienten. Skatteservice som utförs av en revisionsbyrå har ett negativt samband med revisionsuttalanden. Men det negativa sambandet gäller större klienter för att det har mer lukrativa arvoden att erbjuda samt att deras verksamheter kan ha en högre grad av risk. Risken är att revisionsbyrån blir ekonomiskt beroende av klienten då denne kan erbjuda högre arvoden för servicen än vad mindre kan.³⁶

Chaney och Philipich hade även de forskat lite på området kring NAS arvoden de trodde på att mer NAS tjänster skulle kunna störa oberoendet hos en revisor det formulerade denna hypotes:

”Andersens klienter med en större grad av NAS arvoden än totala tillgången, upplevde att marknaden reagerade mer negativt på nyheten att Andersen hade förstört dokumenten relaterade till Enron revisionen.”³⁷

Resultatet blev att de inte kunde se att Andersens klienter som köpte NAS tjänster inte upplevde en mer negativ påverkan av nyheten att dokumenten relaterade till Enron förstördes. Det resultatet var oväntat för dem eftersom det visade sig att de NAS tjänster som Andersen genomförde inte upplevdes att de påverkade oberoendet.³⁸

3.2. KVALITETENS DRIVKRAFTER

FRC, den brittiska motsvarigheten till revisorsnämnden, har gjort en studie angående vad som driver revisionskvaliteten. De kom fram till att det fanns fyra drivkrafter bakom revisionskvalitet: (1) Kulturen i revisionsbyrån, (2) Skicklighet och personliga kvaliteter som revisorer och deras medarbetare besitter, (3) effektiviteten i revisionsprocessen och (4) tillförlitlighet och användbarhet i revisorernas

³⁵ Kinney jr, W. Palmrose, Z-V. and Scholz, S *Auditor independence, Non-Audit service, and restatements: Was the U.S. Government right?* Chicago: University of Chicago, Institution of professional accounting 2004

³⁶ Kinney jr, Palmrose and Scholz. *Auditor independence, Non-Audit service, and restatements: Was the U.S. Government right?*

³⁷ Charney, P.K. and Philipich, K.L. *Shredded reputation: The cost of audit failure* Chicago: University of Chicago, institution of professional accounting 2002. Page 1228

³⁸ Charney and Philipich. *Shredded reputation: The cost of audit failure.*

rapportering.³⁹ Jag behandlar tre av dessa, den fjärde som handlar om hur revisionsberättelsen är utformad ansåg ta för lång tid för att undersöka.

3.2.1. Kulturen i revisionsbyrån

Revisionskvaliteten påverkas positivt av att en revisionsbyrå skapar, vidareutvecklar och upprätthåller en miljö som belönar, värderar och investerar i beteenden som syftar till att skapa en högre kvalitet. Artikeln tar upp några av de signaler som indikerar en stark kultur hos en revisionsbyrå. Den första signalen handlar om vilket arbete revisionsbyråns ledning lägger ner för att de anställda skall leva upp till revisorsrollen. Det vill säga att ledningen uppmuntrar och informerar de anställda hur viktigt det är att de uppfyller de professionella kraven som revisor. Den andra signalen är respekt för grundläggande principer, det vill säga att byrån visar respekt för de revisionsstandarder och etiska standarder som finns. Den tredje signalen gäller revisorsegenskaperna, hur revisionsbyrån strukturerar sina program gällande utbildning, utvecklingsstöd, befordran och ersättning. Det är viktigt för revisionsbyrån att programmen struktureras så att det gynnar och utvecklar önskade karaktärsdrag hos revisorer och medarbetare. Karaktärsdrag som integritet, objektivitet, skepsis och uthållighet är avgörande för revisionskvaliteten. Den fjärde signalen utgörs av beslutsgrunder. Ibland kan beslut tvingas fram av kortsiktiga ekonomiska förhållanden vilket riskerar att minska kvaliteten. Om revisionsbyrån klarar av att undvika sådana situationer ökar följaktligen revisionens kvalitet. Den femte signalen behandlar intern avstämning. Revisionsbyrån uppmuntrar medlemmar i revisionsteamet att rådfråga den interna expertisen som byrån har. Detta kombinerat med en effektiv riskhantering och tillräckliga resurser för att revisionsteamet skall kunna lösa i efterhand uppkommande frågor har en kvalitetshöjande effekt. Den sjätte signalen utgörs av tillgången till informationsstöd, det vill säga vilken vikt revisionsbyrån lägger på att utveckla databaser med relevant information för att stödja revisionsfunktionerna i byrån.⁴⁰

3.2.2. Skicklighet och personliga kvaliteter

Det är viktigt att de anställda har de personliga kunskaper och karaktärsdrag som är nödvändiga för att de skall kunna göra tillförlitliga bedömningar. När medarbetare avslutar sin anställning hos en revisionsbyrå, måste kunskapen kunna föras över till nya medarbetare för att upprätthålla en hög kompetensnivå. De steg som revisionsbyrå tar för att skapa och upprätthålla kompetensen i revisionsbyrån är viktiga kvalitetsdrivkrafter. Tre signaler som visar att kompetensnivån upprätthålls är: Stöd inom revisionsteamet, vidareutbildning och praktik samt process för utvärdering.

³⁹ Larsson, L-G. "Revisionskvalitet Vad driver och vad hotar?" *FAR SRS Balans*, Nummer 5 2007 sid 33-34

⁴⁰ Larsson, L-G. "Revisionskvalitet Vad driver och vad hotar?"

Stödet inom revisionsteamet De mer erfarna medarbetarna i revisionsteamet skall stödja och övervaka arbetet och hantera teknik-, omdömes och kommunikationsfrågor. Det är viktigt här att de mer erfarna hjälper de nya medarbetarna för att de skall få den kunskap som behövs.

Vidareutbildningen och praktiken Efter det att en medarbetare fått sin grundutbildning måste personen också genomgå en vidareutbildning som även tillhandahåller praktisk erfarenhet. De anställda skall veta hur revisionen skall utföras i enlighet med byråns revisionsmetodik och även bli medvetna om de professionella krav som ställs på dem.

Utvärdering av anställda Utvärdering kan ha en positiv påverkan på kvalitet om revisionsbyrån sätter upp mål för revisionskvalitet mot vilka man utvärderar revisionsteamets prestation. En revisionsbyrå kan också uppmuntra erfarna medarbetare att agera som mentor för de mindre erfarna för att de skall få en utvärdering av sin mentor. Revisionsbyrån skall ha ett system för utvärdering som framförallt fokuserar på faktorer som hjälper till att skapa ett gott revisionellt omdöme.⁴¹

3.2.3. Effektiviteten i revisionsprocessen

En revision måste utföras med en hög effektivitet om kvaliteten skall kunna hållas på en hög nivå. FRC tar fram ett par dimensioner i revisionsprocessen som påverkar hur effektiv den är.

Sammanställningen av revisionsteamet Det är viktigt att revisionsteamet sätts samman på rätt sätt. Det handlar inte bara om erfarenhet, det handlar också om att ha medarbetare som har det rätta engagemanget för att utföra processen. Revisionsteamet behöver resurser för att kunna utföra revisionen i enlighet med den tidsplan, som satts upp. Det är också viktigt också att medarbetarna har kunskap om branschen, vilka transaktioner som är vanliga och vad som är typisk för deras redovisning.

Tillgången till högkvalitativt tekniskt stöd Under revisionens gång uppkommer alltid problem som inte kan förutses i början, varför snabb tillgång på experthjälp är en viktig kvalitetsdrivande faktor.

Revisionsmetodik En revisions metodik måste uppfylla reglernas krav men den får inte vara för komplex. Den kommer då att hindra bedömningar, uthållighet och robusthet. Det viktiga är att revisionsteamet dokumenterar allt som görs vilket ökar tillförlitligheten och därmed kvaliteten.

⁴¹ Larsson, L-G. "Revisionskvalitet Vad driver och vad hotar?"

Etiska standarder Revisionsprocessens trovärdighet bygger på att användarna har tilltro till att revisorerna följer det etiska regelverket det vill säga att de bland annat är objektiva och självständiga.

Effektiva kvalitetskontrollåtgärder vidtas För att revisionsprocessen skall bli effektiv behöver kvalitetskontrollåtgärder vara effektiva i såväl tillämpningen som övervakningen.⁴²

3.3. VILKA REVISIONSKVALITETER ANSES VIKTIGAST

Joseph V. Carcello, Roger H. Hermanson och Neal T. McGrath har genomfört en studie om vad de tre huvudgrupperna som är involverade i den process för att ta fram finansiella rapporter, revisorer, användares och framställares uppfattning om vilka faktorer som skapar revisionskvalitet. De ställde frågor till controllers som skulle motsvara rapporternas framställare, till de sex största revisionsbyråerna (the big four) partners som skulle motsvara revisorerna och till långivare samt investerare som skulle motsvara användarna. Frågorna som ställdes var vilka faktorer enligt deras uppfattning är viktigast för revisions kvalitet. De svarande fick svara på vilka av fyrtio faktorer som enligt deras uppfattning påverkade mest.⁴³

Som resultat av studierna reducerade författarna kvalitetsfaktorer till de 12 viktigare faktorer baserat på de faktorer som hade högst svarsfrekvens. De 12 faktorerna visas i tabellen nedan.⁴⁴

⁴² Larsson, L-G. "Revisionskvalitet Vad driver och vad hotar?"

⁴³ Carcello, J, Hermanson, R and McGrath, T *Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users*. Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol 11, No 1, Spring 1992.

⁴⁴ Carcello, J, Hermanson, R and McGrath, T *Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users*.

<i>Faktor 1</i>	Revisionsteamets och firmans erfarenhet med klienten
<i>Faktor 2</i>	Industri expertis
<i>Faktor 3</i>	Revisionsbyråns anpassning till klientens behov
<i>Faktor 4</i>	Revisionsbyråns tillämpning av de generella revisionsstandarderna
<i>Faktor 5</i>	Revisionsbyråns engagemang i kvalitet
<i>Faktor 6</i>	Chefens involvering i revisionen
<i>Faktor 7</i>	Diregering av revisionens fält arbete
<i>Faktor 8</i>	Revisionskommitténs involvering
<i>Faktor 9</i>	Medarbetarnas karaktärsdrag
<i>Faktor 10</i>	Revisionsbyråns behållning av en skeptisk attityd
<i>Faktor 11</i>	Revisionsbyråns behållning av ett fräscht perspektiv (fräsch personal)
<i>Faktor 12</i>	Grad av individuell ansvar

Av de här tolv faktorerna var de första fyra de mest viktigaste faktorerna. Det upplevs vara mer viktigt med individuell expertis än revisionsbyråns samlade expertis. Det påpekas att kvaliteten blir högre när revisionsbyrån innehaft uppdraget i tre år eller längre. Den andra kvalitetsfaktorn, industriell expertis, visar att det är viktigt att ansvarig revisor och medarbetare har branschkunskap. Den tredje viktigaste kvalitetsfaktorn är revisionsbyråns anpassning mot klientens behov. En klient har alltid speciella behov som till exempel att de har egna bokslutsdagar vilket ställer krav på när revisionen skall vara färdig, att sätta ut ett realistiskt mål för när revisionen skall vara färdig. Här blir också den möjlighet som revisionsteamet har till konsultation väldigt viktig. Det bör dock påpekas att hur väl en revisionsbyrå bemöter klientens behov inte mäter hur revisionens kvalitet utan den mäter revisionens servicekvalitet. Ju högre servicekvalitet en revision har desto lägre tenderar revisionskvaliteten till att bli. Den fjärde faktorn revisionsbyråns tillämpning av generella revisionsstandarderna, det vill säga att revisorerna skall kompetensen, skall vara oberoende och agera professionellt. De faktorer som bygger upp denna drivkraft är att medarbetarna skall ha avklarat proven för att bli revisorer, att teamet inte skall

utföra konsulttjänster för klientens räkning och att de inte slarvar med revisionsprocessen.⁴⁵

3.4. KONTROLL AV REVISION I DAGENS SAMHÄLLE

I EU: s direktiv finns det regler och riktlinjer för hur revisorer skall kvalitetssäkra revisionen på internationell nivå.⁴⁶ I Sverige kontrollerar ett antal myndigheter och intressenter kvaliteten i revisionen det är bl.a. Revisorsnämnden, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Skattemyndigheten, Stockholmsbörsen, Aktiespararna, Bank, Revisionsbyråer och Massmedia.⁴⁷

FAR har standarder för hur revisioner skall genomföras Standarden RS 220 är den standard som innehåller riktlinjer för hur både revisorn och revisionsbyrån skall göra för att säkerställa att revisionen har utförts med god kvalitet.⁴⁸

I tabellen nedan redogör jag för olika aktörer som kontrollerar revisionen. Två av dessa kommer att beskrivas mer ingående eftersom jag återkommande behandlar dessa i denna uppsats.

Föreningen Auktoriserade Revisorer

FAR SRS bildades genom en sammanslagning av FAR och svenska revisorssamfundet den 1 januari år 2006. FAR SRS: s syfte är att utveckla revisorsyrket samt att skapa intresse och förståelse för revisions och redovisningsbranschen. Bland annat ger FAR SRS riktlinjer och normer för sina medlemmars yrkesutövning och affärsverksamhet. Organisationen arbetar inte bara nationellt utan också internationellt för att utveckla revisions och redovisningsbranschen. Tillsammans med internationella kollegor utvecklas rekommendationer, utbildning och deltagande i IFAC.⁴⁹

Revisorsnämnden

Revisorsnämnden är landets tillsynsmyndighet när det gäller revisorer, revision och revisionsbolag. Deras övergripande mål med verksamheten är att tillgodose samhällets behov av godkända och auktoriserade revisorer. De skall säkerställa att revisorerna utför en revision i enlighet med god revisorssed och god revisions sed och

⁴⁵ Carcello, J, Hermanson, R and McGrath, T *Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users.*

⁴⁶ Krister, Moberg, *Bolagsrevisorn oberoende, ansvar och sekretess*, tredje upplagan, Stockholm: Norstedts Juridik AB 2006 Bolagsrevisorn tredje upplagan Krister Moberg

⁴⁷ Carlsson, H och Karlsson, J. *Kontroll av kontrollören En studie om hur svenska revisorn kontrolleras.* Redovisning och revision i dagens ljus insikter från kandidat arbeten vid högskolan i Kristianstad 2003

⁴⁸ FAR *Samlingsvolym 2007 del 2*, Stockholm: FAR förlag

⁴⁹ Om FAR SRS, Internet dokument

att revision utförs med hög kvalitet. RN har också ansvar för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett lämpligt sätt.⁵⁰

RN har också ansvar för tillsyn. Det betyder att RN utreder anmälningar som inkommer. Anmälningar görs av missnöjda kunder, Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten och av RN själva. RN också kontrollerar revisionsbolag och revisorer regelbundet genom en kontroll som kallas systematisk uppsökande tillsyn (SUT). Denna kontroll görs för att säkerställa att revisionerna utförs med tillräcklig kvalitet. RN kan efter utredning utdela en erinran som är en mer informell varning. En varning är lite hårdare och kan också medföra att revisorn får betala en straff avgift mellan 1000 kr och 25 000 kr. Den sista åtgärden är upphävande av revisorns godkännande/auktorerande som inträffar vid grova fel i revisorns granskning eller brott.⁵¹

Revisionsbyråerna

Dagens krav är omfattande när det gäller företagens ekonomiska rapportering. Kraven har blivit hårade för att öka transparensen i de finansiella rapporterna. Det ställer i sin tur krav på revisionsbyråerna att de skall utföra revisionen med snabbhet, tillförlitlighet och hög transparens. För marknaden skall kunna veta att informationen är tillförlitlig krävs en revision. Revisionens uppgift handlar om kvalitetssäkra företagens finansiella information till marknaden. Det är viktigt att informationen blir rättvisande och tillförlitlig det är viktigt för att företaget skall kunna knyta till sig nya investerare och att skapa förtroende mellan aktörerna vilket skapar bättre förutsättningar för affärsuppgörelse.⁵²

⁵⁰ *Information om RN*. Internet dokument

⁵¹ *Information om RN*. Internet dokument

⁵² *Revision som skapar förtroende*, Internet dokument KPMG Bohlins 2007

Organ	Information	Övervakning	Sanktion
FAR SRS	Informerar genom FAR:s samlingsvolym, seminarier och utskick	Kvalitetskontroller av ledamöterna. Kvalitetsnämnd som kontrollerar vart femte år.	Vid alvarlig överträdelse uteslutning ur FAR. Anmälan till RN.
RN	RN: s hemsida, och skickar information till revisorer	Kontroll vart femte år av revisorns yrkesverksamhet. Enskilda utredningar av revisorer genom stickprovskontroller. Utreder anmälningar.	Erinran, Varning och Upphävande.
Skattemyndigheten	RSV: s hemsida. Böcker och broschyrer. Årliga skattedagar där nyheter, nya regler, ändrade blanketter går igenom	Skrivbordskontroll, besök, Skatterevision i bolaget.	Anmälan till RN.
Aktiespararna	Har kommit med förslaget revisionskommittéer. De ska ha en kontakt med revisorn. Aktiespararna är på 400 bolagsstämmor årligen, där de informerar om sin verksamhet. Går även ut på revisionsbyråer och informerar	Revisionskommittéer som granskar bolagens redovisning. Aktiespararna följer upp alla börsnoterade bolag.	Kräver omval av revisorer som anse olämpliga.
Stockholmsbörsen	Informerar bolagen om iakttagelser, som sedan informerar revisorn. Information i noteringsavtal.	Tillsynsverksamhet som ser till att bolagen följer noteringsavtalen.	Bolaget kan drabbas av Varning, Vite eller avnotering. Inga direkta sanktioner mot revisorn.
Bank	Träff med revisorn samt att de går ut och informerar revisorerna om krav som ställs på bolagen	Granskar bolagens årsredovisning.	Banken kan uppmana företaget att byta revisor.
Revisionsbyrå	Utbildningar till anställda på revisionsbyrån. Informerar även via Internet.	Interna kvalitetskontrollprogram.	Sköts internt inom byrån. I värsta fall uppsägning. Kan anmäla till RN.
Massmedia	Genom tidning, radio, TV, Internet.	Bevakar branschen, följer upp information. Bolag med felaktigheter, revisorn uppmärksammas.	Dålig publicitet.

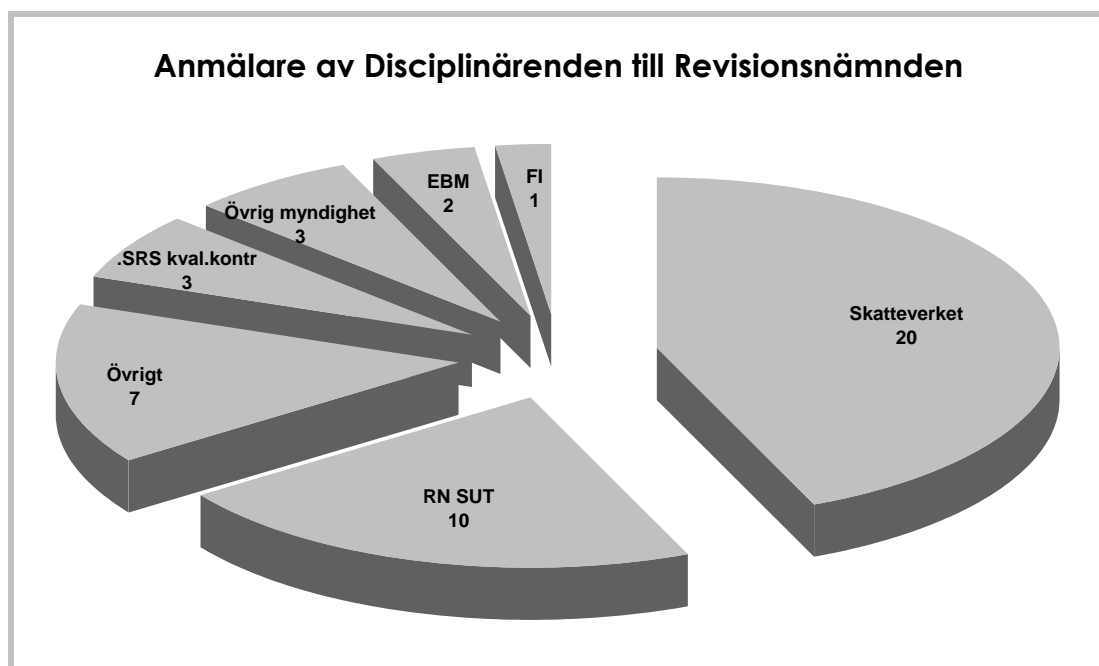
4. EMPIRI

4.1. STUDIER AV REVISORSNÄMNDENS DISCIPLINÄRENDEN

Jag har granskat revisorsnämndens 46 senaste disciplinärenden vilket motsvarar det senaste årets ärenden (2006-09-14 – 2007-09-13). Av dessa gällde 27 ärenden auktoriserade revisorer, 18 ärenden godkända revisorer och 1 ärende en revisionsbyrå som helhet. I 43 fall gällde ärendet revisorns utförda revision och i 3 fall gällde ärendet andra omständigheter som till exempel revisorns skattefusk. I endast 3 fall har nämnden tagit upp ärenden där det dokumenteras att revisorns agerande lett till civilrättsliga påföljder. 2 av dessa ärenden gällde skattebrott och inte revisionen i sig.

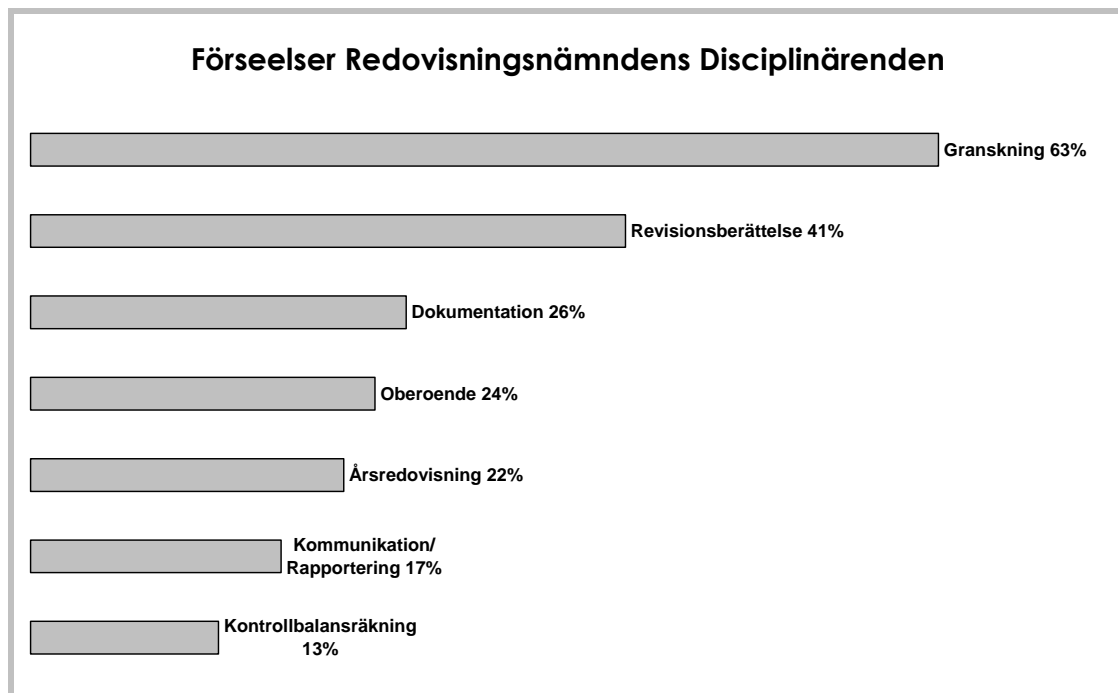
4.1.1. Anmälare

När det gäller anmälare är det tydligt att Skatteverket initierar en stor andel om 43 % av alla disciplinärenden. Revisorsnämndens egen Systematisk Uppsökande Tillsyn står för ytterligare 22 % av de ärenden som behandlas. Ärenden i kategorin Övrigt som står för ca 15 % av alla anmälningar har framför allt initierats av privatpersoner eller företagare. FAR SRS kvalitetskontroll står för en relativt liten del av anmälningarna om ca 7 %. Ekobrottsmyndigheten och Finansinspektionen har enbart initierat 2 respektive 1 ärenden. Övriga myndigheter som länsstyrelser och ungdomsstyrelsen har anmält 3 ärenden till nämnden. Cirkeldiagrammet nedan visar grafiskt antalet ärenden per anmälarkategori.



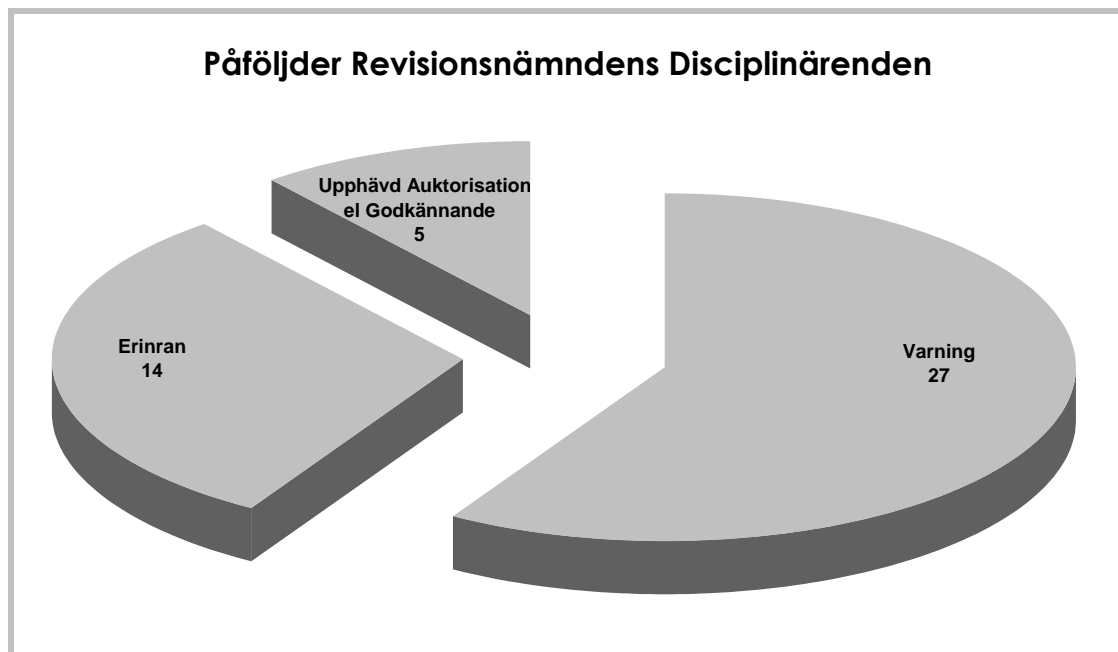
4.1.2. Förseelser

När det gäller vilka förseelser som RN valt att ta upp i sin bedömning utgörs en stor del av bristande granskning. En annan stor kategori i sammanhanget är felaktiga revisionsberättelser det vill säga situationer där revisorer valt att skriva rena berättelser, trots att de känt till sådana omständigheter som borde ha föranlett en anmärkning. Dokumentationskategorin innefattar fall där revisionen inte dokumenterats tillräckligt. Otillräcklig dokumentation är bland de ärenden som granskats inte sällan ett resultat av dålig granskning. Om inte granskningen är tillräcklig blir ofta även dokumentationen lidande. Omvänt kan ju inte utförd granskning beläggas om inte dokumentation finns. Oberoendekategorin gäller sådana fall där revisor varit jävig eller revision utförts av samma person som ombesörjt redovisning i företaget. Kritiken som framförts i kategorin Årsredovisning handlar om att revisor inte påpekat grova fel och brister i bolagens årsredovisning vad gäller såväl omfattning, innehåll och principer. Samlingsnamnet Kommunikation handlar främst om att revisorn låtit bli att informera skatteverket eller ägare där så skall göras. Kontrollbalansräkningskategorin innehåller ärenden där revisorn i fråga om företag i obestånd inte handlat i enlighet med Aktiebolagslagens krav. Stapeldiagrammet nedan visar hur vanliga de olika förseelserna är.



4.1.3. Påföljder

Disciplinärenden kan ge tre olika påföljder. I stigande allvarlighetsgrad är denna erinran, varning och upphävd auktorisation/godkännande. Av de 5 ärenden där nämnden valt att meddela det tyngsta straffet, det vill säga upphävande av auktorisation eller godkännande, har 3 ärenden initierats av RN själv utifrån sin Systematisk Uppsökande Tillsyn och de andra 2 ärenden har anmälts av Skatteverket gällande icke-revisionsrelaterade skattebrott. I 27 fall har revisor meddelats varning för sitt agerande. I 14 fall har nämnden meddelat erinran. Cirkeldiagrammet nedan beskriver grafiskt resultatet.



4.1.4. Allmänna iakttagelser

Det finns tyvärr bara för 15 ärenden dokumenterat hur många uppdrag en revisor har och hur stor byrån är som hon är verksam vid. Jag vill dock ändå redogöra för ett antal iakttagelser jag gjort i samband med granskningen. Det verkar finnas ett tydligt samband mellan antalet revisionsuppdrag en revisor har och i vilken grad det förekommit slarv med granskning och dokumentation. Den revisor som hade flest uppdrag i min undersökning var vald revisor i inte mindre än 278 bolag. Kritiken handlade främst om bristande granskning och dokumentation.

En annan iakttagelse som kan göras är att många av de ärenden som tas upp i disciplinnämnden gäller mindre byråerna. De flesta är en- eller fåmansföretag.

I 3 fall har sjukdom angetts som försvar från revisorns sida till varför revision varit bristfällig.

4.2. INTERVJU MED KVALITETSANSVARIG

Jag har genomfört en intervju på en revisionsbyrå (som kommer att hållas anonym och kalla för Fredrikssons revisionsbyrå) med en revisor som ansvarar för kvalitetskontroller och utveckling av revisionsmetodik (jag väljer också att hålla henne anonym och kallar henne Erica Eriksson).

4.2.1. Professionella krav

Det etiska regelverket som denna revisionsbyrå använder sig av kallas för Code of Conduct som medarbetarna skall vara väl insatta i. Medarbetarna måste dels lära sig själv samt att revisorerna får hjälp av de mer erfarna revisorerna i revisionsteamet om medarbetaren skulle hamna i en krånglig situation som berör just det etiska ansvaret. Utbildningar ger revisionsbyrån i Code of Conduct till nyanställda. Uppföljning av efterlevnad av denna kod görs samtidigt som revisionsbyrån genomför kvalitetskontrollen av revisorerna, men den görs också löpande och under utvecklingssamtalen med de anställda i samband med kvalitetskontrollerna.

Det finns ett visst tryck på att revisionsbyrån skall ha kvalitetskontroller det trycket kommer bland annat en internationell revisionsstandard ISA. Kraven som ställs på revisionsbyrån är framförallt på att de skall hantera risker som förekommer i uppdraget, riskerna är givetvis olika beroende på vilket uppdrag det är. Erica säger att det största trycket ändå kommer från revisionsbyråns egen revisionsmetodik eftersom den kräver snäppet mer vad standarden ISA gör.

4.2.2. Yrkesskicklighet och kompetens

Den baskunskap som en sökande skall ha för att kunna bli anställd är en examen i ekonomi på antingen 180 eller 240 poäng beroende på vilken typ av revisor den sökande vill bli. Men det är inte bara grundkunskapen som utvärderas. För Fredrikssons revisionsbyrå handlar det om att den sökande skall visa gott omdöme under intervjustegen för att kunna bli anställd. Så det kvittar hur många poäng och erfarenhet de sökande har. Om de inte visar gott omdöme så kommer de inte få någon anställning.

För att de nyanställda skall få den kompetens som behövs för att bli revisor kommer den anställde de första åren att ingå i ett revisionsteam. I det revisionsteamet finns det alltid fler erfarna revisorer än ny anställda. Detta för att byrån skall kunna göra en uppsummering av den nyanställdes arbete, utvärdera vad hon gjort bra och mindre bra. Detta görs av de mer erfarna revisorerna som granskar varje dokument som den nyanställda har skrivit. Utvärderingen görs med hänsyn till de uppställda målen som anger vilken prestation som den anställde skall uppnå i revisionen. I utvärderingen

prövas bl.a. den sociala kompetensen, den rena kunskapen och hur medarbetaren hanterar kvalitetsverktygen som byrån använder sig av. Utvärderingarna hamnar sedan hos administrationschefen på revisionsbyrån som två gånger per år har ett utvecklingssamtal med medarbetaren. Vart tredje år görs även kvalitetskontroll av de anställda. Genom att byrån ger grundläggande utbildning kan byrån på i ett tidigt skede avgöra om den anställde är passande som revisor eller inte. Hur blir det då med revisorer som rekryterats från andra byråer? Där säger Erica att det inte är någon skillnad eftersom de genomgår samma prov som medarbetarna på deras byrå, hon tänker då på provet som skall göras hos RN för att kunna bli godkänd/auktoriserad revisor det är samma för alla och rättas av samma folk på RN. Kompetensen är alltså samma oavsett om revisionsbyrån har utbildat den nyanställde själv eller rekryterat honom, men givetvis behöver den som rekryterades lära sig hur han skall utföra revisionen på byrån, eftersom revisionsmetodiken kan vara olika på olika byråer. Revisionsbyrån förvärvar även andra byråer och då gör man en grundlig kontroll av deras verksamhet som till exempel om de har bra kvalitetskontroller, kontroller för jäv mm. Utvärderingen av en revisor kan vara lite problematisk att göra då det hela tiden finns ett mellanting, det finns inte någon manual för vad som är rätt och fel och bygger på individuella bedömningar. Det kan vara så att den som gör utvärderingen tycker olika mot vad andra tycker, en annan revisor tycker kanske att den anställde har agerat på ett korrekt sätt. Därför bygger Fredrikssons revisionsmetodik på att deras medarbetare skall dokumentera allt som han/hon gör. Ett exempel på att det finns mellanting kan vara att en medarbetare inte har dokumenterat som han ska enligt byråns revisionsmetodik, men det behöver inte nödvändigtvis betyda att kvaliteten på revisionen är dålig. Erica anser att byrån har tillräckliga kvalitetskontroller för att säkerställa revisorernas kompetens. Jag återkommer till den frågan i analysen.

Det som är specifikt för revisionsbyråerna är att deras utbildningsprogram är utformade för att revisorerna skall kunna tillämpa byråns revisionsmetodik innan proven görs. Skillnaden mot de internationella utbildningarna är att revisionsbyråns utbildningar är företagsanpassade. Detta för att revisor skall kunna utföra en revision i enlighet med vad byrån tycker är god kvalitet. Utbildningarna fortsätter hela tiden eftersom regelverken för ekonomi ändras kontinuerligt och kräver att revisorerna håller sig uppdaterade. Erica säger att efter auktorisation skall 40 timmar per år sättas av till utbildning. Uppgifter om avklarade utbildningarna lagras sedan i en databas där det står vilka utbildningar som alla auktoriserade revisorer har, den finns för att kunna göra en uppföljning och se vilka utbildningar som kan vara nödvändiga för respektive revisor. Erica anser även här att byrån har tillräckligt bra kontroller för att säkerställa de anställdas grundkompetens är tillräckligt hög.

4.2.3. Bemanning av uppdrag

Sammanställningen av revisionsteamet skall dels bestå av seniorer (revisorer) med mycket erfarenhet och dels av unga hungriga medarbetare för att de senare skall kunna få utbildning och lära sig mer. Seniorerna är viktiga för att de övervakar allt som de yngre gör och säkerställer därmed kvaliteten i revisionen. Seniorerna har ett utbildningsansvar i teamet vilket innebär att de skall dela med sig av sina erfarenheter till de yngre medarbetarna i teamet. Efter några år är det inte ovanligt att vissa av revisorerna går in och tar företag endast från en specifik bransch vilket kan bero på att de har mycket kunskap eller tidigare erfarenhet från branschen. Vilket gör att han/hon kanske då kommer med i ett revisionsteam som jobbar inom den typen av bransch. Det som är viktigt är att bygga en bas i revisionsteamet för att få en så jämn kunskapsfördelning som möjligt de första fem åren för att den nya skall utvecklas rätt. Det blir ingen kvalitet om inte rätt kunskap finns tillgänglig.

Revisorer får inte ta på sig hur många uppdrag som helst på revisionsbyrån det finns en gräns för hur många uppdrag som en revisor får ta på sig. Erica nämner att det finns bättre förutsättningar på en stor revisionsbyrå för att ta på sig relativt sett fler uppdrag än på en mindre, de har att göra med att finns fler erfarna revisorer på en större byrå. På en mindre byrå kan man bara använda sig av de få personer som arbetar där. På en större går det att ta med så många i teamet som det behövs för att utföra revisionen med kvalitet.

4.2.4. Delegering

Som nämnts tidigare kontrolleras nyanställdas arbete hela tiden i revisionsprocessen för att säkerställa att revisionen utförs med kvalitet. Att allt hela tiden gås igenom av en senior (mer erfaren revisor) är en åtgärd som kontrollerar att de yngre medarbetarna lever upp till revisorsrollen.

Fler åtgärder för att kontrollera och övervaka revisionsprocessen är att en revisor under de första åren inte skall skriva under revisionsberättelsen själv. Den skall också gås igenom av en erfaren kollega som senare skall underteckna revisionsberättelsen. Detta görs delvis för att kunna bli medlem i FAR SRS då den erfarna kollegan skriver ett rekommendationsbrev till FAR SRS och intygar att den anställde har den kompetens som behövs. Övervakning av revisorer sker också minst var femte år av FAR SRS och RN. Det är en slags kvalitets kontroll som de kallar för SUT, där RN och FAR SRS tar stickprover från revisionsbyråerna för att kontrollera om deras revisionsprocesser fungerar. För mindre byråer går FAR SRS och RN igenom hela revisionsbyrån men det förekommer också för större byråer. Framförallt tittar FAR SRS och RN på revisionsbyråns rutiner. Det kan vara exempelvis rutiner för risk management och rutiner för kvalitetskontroll. Erica säger att revisionsbyrån själva kontrollerar revisorerna minst vart tredje år. Revisionsbyrån har en ansvarig som

jobbar med kvalitetskontroll både nationellt och internationellt. Denna person presenterar hur kvalitetskontrollteamet skall läggas upp. Alla kvalificerade revisorer går igenom på de lokala kontoren och rutinerna på ett antal utvalda uppdrag går igenom. På de större byråerna sker kontroller varje år då de kontrollerar en av tre grupper varje år. Revisionen delas in i fem delar - en risk management, en planerings, en utförande, en engagemang och konsultation och en slutförande och kommunikationsdel. Ett antal uppdrag väljs sedan slumpmässigt ifrån en medarbetares portfölj och sedan skall frågor inom samtliga delar besvaras. När kontrollen har genomförts och om kontrollteamet kommit fram till en bedömning som inte överensstämmer med den bedömningen som den ansvarige revisorn kom fram till blir uppdraget föremål för en telefonkonferens. På denna konferens är den kvalitetsansvarige med och lyssnar. I den mån revisorn har uppenbara brister i sin revision kan han bli underkänd på uppdraget eller underkänd som medarbetare. Om det blir så fastställs omgående ett utbildningsprogram. Medarbetaren behöver kanske mer kunskap om revision eller så behöver hon kanske mer kunskap om branschen som uppdraget görs inom. Alla brister som visar sig i samband med denna kontroll behandlas internt, men från och med i år måste ändå revisionsbyrån rapportera till FAR SRS och RN. Blir en medarbetare underkänd kommer denne att bli föremål för en omkontroll. Innan omkontrollen görs skall den kvalitetsansvarige inom regionen ha tagit fram en handlingsplan för medarbetaren som då skall ha utrett problemet. Erica berättar att det är väldigt ovanligt att en medarbetare blir underkänd två år i rad. Hon tror att medarbetaren oftast skärper sig ”efter att ha fått en liten spark i baken”.

4.2.5. Konsultation

För noterade bolag och bolag av allmänt intresse finns det en kontrollant som också är lite av ett bollplank. Det är en person som har utbildning just för den rollen och kallas för quality review partner. Denna person är inte delaktig i revisionsteamet och får inte ha ingått i det tidigare. Hon tar del av planeringen, ger förslag på förbättringar och vad teamet borde ha tänkt på, följer sedan revisionsarbetet, agerar som en kvalitetstödande partner och hjälper även revisorn med årsredovisningen. Det betyder att teamet kan komma till henne om de exempelvis har frågor om en krånglig transaktion. Erica poängterar att det är mycket viktigt att den som är quality review partner har jämbördig erfarenhet med revisorn som är ansvarig för uppdraget. Skulle exempelvis partnern vara mindre erfaren än revisorn skulle det bli svårt att diskutera problem när partnern i så fall inte skulle vara tillräckligt insatt i branschen och det skulle kunna få en negativ inverkan på kvaliteten i revisionen. Givetvis finns det också en rad experter som revisionsteamet har att tillgå när de får problem.

Alla kontoren som Fredriksons revisionsbyrå har är uppdelade i sju regioner som har varsin regionchef, regionchefen skall agera som stöd mellan kontoren och regionen.

Hans roll ligger lite som en konsult också då teamet kan kontakta regionchefen om det uppstår krångliga transaktioner. Regionchefen följer även upp arbetet. Medarbetarna kontaktar regionchefen om någon har brustit i revisionen. Då kommer den kontakt regionchefen har med teamen att hjälpa honom och medarbetaren att komma fram till vilken åtgärd som skall tas till, exempelvis utbildning eller minskning av arbetsbördan.

4.2.6. Accepterande och bibehållande av klienter

För att kunna vara oberoende mot klienten och kunna ge intressenterna en granskning som genomförts med god revisionsred och revisorsred, måste revisionsbyrån varje år utvärdera klienten om de fortsatt klarar av att vara oberoende mot densamme. Det kan t.ex. bli så att i en närstående till revisionsbyråns chef blir invald i företagets styrelse och då kan inte revisionsbyrån betraktas som oberoende. För att Fredrikssons revisionsbyrå skall kunna kontrollera om de fortsatt kan vara oberoende mot klienten utvärderas klienten efter varje avlagd revisionsberättelse. Det sker också innan Fredrikssons revisionsbyrå beslutar sig för att ta sig an en klient. Sen ingår det också i revisorns skyldighet att informera arbetsgivaren om det skulle uppkomma omständigheter som kan rubba oberoendet. Då måste revisionsbyrån avsäga sig klienten.

4.2.7. Program för uppföljning av kvalitetskontroll

Det finns internationella program för effektiva kvalitetskontroller. Denna effektivitetskontroll bygger på ISA och byråns egen revisionsmetodik vilket gör att den kan skilja sig från byrå till byrå. Programmet är datastyrt och går ut på att revisorerna har ett frågebatteri på 450 frågor som de skall svara ja eller nej på om de har genomfört åtgärden. När revisorn har svarat på frågorna skall revisionen ha utförts på ett effektivt sätt, detta självreglerande frågebatteriet är, som Erica säger, det som skapar mest trovärdighet. Det finns även frågebatteri för uppföljning av revisionen som baseras på såväl svenska regler för uppföljning och byråns revisionsmetodik.

4.2.8. Varför kvalitet?

Erica nämner att kvalitet är viktigt är framförallt för att värna om företagets varumärke. Kvaliteten bidrar också till att ge intressenterna en garanti för att den finansiella informationen som företaget ger ut faktiskt speglar verkligheten, det vill säga intressenterna skall känna en trygghet när en revisor på Fredrikssons revisionsbyrå har undertecknat revisionsberättelsen. För att skapa denna kvalitet är det nödvändigt att medarbetarna jobbar efter de kvalitetsrutiner som byrån har ställt upp.

Då kommer en revision av hög kvalitet att levereras. För att säkerställa kvaliteten på denna punkt besvarar revisorerna ett frågebatteri med den skillnaden att detta frågebatteri inte är byggt efter internationella riktlinjer. Det beror på att revisionsåtgärder skiljer sig mellan olika länder vad som görs i Sverige behöver nödvändigtvis inte göras i USA.

4.3. UPPMÄRKSAMMADE REVISIONER

4.3.1. Enron

År 2001 gjordes en av historiens mest uppmärksammade revisioner när den amerikanska energi jätten Enron försattes i konkurs. Många ställde sig frågan hur Enron: s omsättning och intäkt kunde öka så mycket för att sedan rasa snabbare än ett mynt faller till marken. Det kan förklaras genom tre olika orsaker jag kommer att gå in lite på alla tre för att sedan beskriva revisionsbyrån Arthur Andersen roll i Enrons redovisning.⁵³

De tre förklaringarna är vinst hanteringen, Bolag som köptes in för speciellt syfte och tecken till marknaden.

Enron: s vinsthantering

Intäkter som förmodligen är ett företags absolut viktigaste post är väldigt omgiven av bedömningar vilket kan göra det möjligt att realisera intäkter som inte skall tas upp (IAS 18). Växande intäkter gör också att ett företag blir intressant för en aktieägare att investera i och investeringsgraden i ett företag är en nyckel till företagets fortsatta levnad. Enron använde sig av det lagliga redovisningsverktyget *off balance sheet* vilket betyder att de inte redovisade en tillgång i balansräkningen för att kunna få ut maximalt med intäkter från tillgången och på så sätt möjliggöra nya lån.⁵⁴

SPE (special purposed entity)

Enron köpte eller skapade en massa företag för ett speciellt syfte som exempel Joint Energy Development Investment som Enron inledde samarbete med för att kunna jobba med ett pensionsföretaget (Calpers). När Enron senare sålde Calpers skapade Enron företaget Chewco som skulle vara en oberoende investerings partner, men Chewco kanske inte var så oberoende när Enron: s finansdirektör styrde bolaget. När Enron köpte Chewco finansierades köpet av JEDI och Barclays vilket gjordes för att uppnå kravet för att kunna hålla Chewco borta från balansräkningen. Andersen hade ingen roll i denna transaktion då Enron inte hade informerat. De borde egentligen ha

⁵³ Tonge, Greer, Lawton "The Enron Story"

⁵⁴ Tonge, Greer, Lawton "The Enron Story"

hållits på balansräkningen som tillgång då denna transaktion gjorde så att Enron kunde öka vinsten med 405 miljoner dollar och samtidigt gömma undan skulder på 600 miljoner dollar.⁵⁵

Redovisning till marknadsvärde

Redovisning till marknadsvärde innebär att företaget värderar sina tillgångar till marknadsvärdet. Enligt U.S GAAP får investeringar tas upp till verkligt värde, om det finns bevis för att värdet stämmer överens med verkligheten. I många fall kunde inte det verkliga värdet på de gjorda investeringarna bedömas av en oberoende. Enron började boka upp intäkter på affärer som inte ens hade börjat. Enron inledde ett samarbete som kallades Braveheart som de skulle ge 115 miljoner dollar till i utbyte mot ett löfte från ett projekt med Blockbuster. Det här löftet valde Enron att upp som en intäkt deras motivering var på marknads basis kunde en överföring av en finansiell tillgång, därför kunde den tas upp som en tillgång vilket Arthur Andersen godkände denna transaktion.⁵⁶

Revisorns roll i Enron redovisning

Arthur Andersen blev vald till Enron: s revisor samtidigt som de också utförde interna revisioner och konsultuppdrag i Enron. Revisionen som Arthur Andersen gjorde kritiserades framför allt för att på en del divisioner i Enron som var väldigt riskfylld, valde Arthur Andersen att inte göra några extra kvalitetskontroller.⁵⁷ I december 1999 flyttade Andersen en av sina revisorer Carl Bass bort från Enron revisionen på Enron:s begäran. Anledningen var att Carl Bass hade klagat i över två år på att Enron: s redovisning inte stämde han klagade på att transaktionerna saknade substans.⁵⁸ Det största problemet var att Arthur Andersen valde att godkänna att Enron redovisade sina finansiella tillgångar som off balance sheet, trots att det visste att Enron:s transaktioner med sina bolag skulle redovisas på ett annat sätt. Däremot kan inte Andersen kritiseras för allt eftersom Enron själva undanhöll information från revisionsbyrån. Men det som fällde Arthur Andersen var deras policy om hur dokument skulle sparas endast formella dokument vilket fällde dem när det inte sparade alla dokument de förstörde alla dokument som inte var formella revisionspapper. Men det innefattade inte att dokumenten skulle förstöras efter det att SEC genomförde sin undersökning, men Arthur Andersen erkände att dokumenten förstördes och då hade revisionsbyrån inget försvar längre. Deras aktioner här innehåll mycket brister som de borde ha undersökt för att kunna göra en tillräckligt bra revision och avslöjat vad Enron höll på med vilket kanske hade kunnat göras med hjälp av ytterligare kvalitetskontroller.⁵⁹ Anledningen till att Andersen inte ville

⁵⁵ Tonge, Greer, Lawton "The Enron Story"

⁵⁶ Tonge, Greer, Lawton "The Enron Story"

⁵⁷ Tonge, Greer, Lawton "The Enron Story"

⁵⁸ Simon Goodley "Andersen employee's Enron fear" *Telegraph*, 4 Mars 2002

⁵⁹ Tonge, Greer, Lawton "The Enron Story"

rapportera upptäckta fel kan ha samband med att Andersen fick över 50 miljoner Dollar varje år och revisorn själv fick 700 000 dollar varje år. Andersen kunde ha varit rädda att förlora sin absolut största kund.⁶⁰

4.3.2. Carnegie

Bolaget Carnegie tillsatte år 2005 en ny revisor som utförde deras revision i två år 2005 och 2006 vilket var de år då felvärderingen gjordes men de upptäcktes inte förrän till våren år 2007.⁶¹ Felvärderingen som gjordes var att Carnegie överskattade ditt tradingresultat med 370 miljoner kronor vilket fick en vinst efter skatt med 128 miljoner kronor. Det här var tre personer som var med och orsakade övervärderingen styrelsen hade ingen aning om denna värdering.⁶² I en artikel försöker media ta reda på orsaken till varför revisorer inte upptäcker oegentligheter, i Carnegies fall handlar det nog mest om det bonus program som de hade. I de bonus programmet hade de anställda rätt att dela på halva vinsten efter skatt. Vilket kan ge personer i företaget en morot att försöka manipulera resultatet.⁶³ Vad hade revisorn för roll i denna redovisning? Finansinspektionen hade tillsatt en revisor som skulle granska Carnegie. I sin revisionsberättelse skrev finansinspektionens revisor att hela Carnegies verksamhet genomsyras av en stark kontrollmedvetenhet på alla nivåer i företaget. Anledningen till finansinspektionen valde att sätta in en egen revisor var att de ansåg att verksamheten var väldigt riskfylld. Deras revisor gav lugnande besked han skrev i revisionsberättelsen att *"verksamheten bedrevs på ett betryggande sätt"*⁶⁴. Men senare krävde finansinspektionen att Carnegie skulle ersätta styrelsen och betala 50 miljoner kronor för deras jättelika felvärdering av derivatkontrakt den som fick upp värdet på tradinghandeln till 300 miljoner. Det vill säga revisorerna uttalade sig felaktigt i revisionsberättelsen bolaget hade inte nog god intern kontroll som revisorn sa i revisionsberättelsen, för om det hade haft det skulle felet ha upptäckts av den interna kontrollen.⁶⁵ Senare anmälde också finansinspektionen båda revisorerna i Carnegie det vill säga både sin egen och den revisor som valdes av bolagsstämman i Carnegie. Kritiken från finansinspektionen tillbaka visades av Carnegie då de hävdade att denna manipulation som de tre anställda på tradingavdelningen genomförde hade förr eller senare upptäckts av kontrollsystemet. Det faktum att finansinspektionen hade givit Carnegie böter berodde på att de ansåg att ledningen hade manipulerat värderingen av optionerna. Carnegie hävdade dock att deras styrelse hade vidtagit åtgärder innan finansinspektionen börjat granska bolaget. Samt även att

⁶⁰ Simon English "Duncan spells out Andersen failures" *Telegraph*, 14 Maj 2002

⁶¹ Irene Sokolow "Revisornämnden vill träffa Carnegies revisor" *E24 Näringsliv* 2007-08-24

⁶² "Regel brott slår emot Carnegie" *E24 Näringsliv* 2007-05-08

⁶³ Torbjörn Isacson "Ännu en skandal på Carnegie" *E24 Näringsliv*, 2007-05-08

⁶⁴ Suneson och Cervenka "Carnegierevisorer läggs under lupp"

⁶⁵ Suneson och Cervenka "Carnegierevisorer läggs under lupp"

finansinspektionen hade grundat sitt beslut på muntliga uttalanden och inte på gjorda undersökningar.⁶⁶

⁶⁶ ”Carnegie går till motattack”

5. ANALYS

5.1. REVISORSNÄMNDENS DISCIPLINÄRENDEN

Revisorsnämnden behandlade 46 disciplinärenden under ett års tid. Om man sätter detta i förhållande till antalet godkända och auktoriserade revisorer som i december 2008 var 4108, så kan man tycka att antalet ärenden är ganska lågt speciellt när ett ärende kanske gäller ett eller några uppdrag av kanske ett hundratal som en revisor kan ha. Detta kan ha flera anledningar. En anledning skulle kunna vara att revisorerna sköter sig och att systemet fungerar väl. En annan anledning kan vara att kontrollerna fungerar dåligt och att många dåliga revisioner klarar sig undan. En tredje anledning till den låga siffran skulle kunna vara att många revisorer arbetar på stora revisionsbyråer där kontroll och påföljder ofta löses internt. I så fall blir det intressant att se ifall antalet ärenden ökar när även de stora byråerna uppmanas att anmäla sina revisorer till revisorsnämnden.

5.1.1. Anmälare

Ser man på de disciplinärenden som behandlas i Revisorsnämnden är det Skatteverket som har flest anmälningar. En tolkning av detta är naturligtvis att Skatteverket därmed är den främsta intressenten av att en revision utförs på ett korrekt sätt. Man måste dock komma ihåg att skatteverket har tillgång till mer dokumentation och besitter mer kunskap om regelverk än vad gemene man gör. Dessutom gör de ett stort antal ingående granskningar och skatterevisioner av bolag varje år och har därmed större chans att upptäcka oegentligheter. Trots detta är inte på något sätt orimligt att anta att Skatteverket har ett stort intresse av att revisionen fungerar väl. Revisorn har ju krav på sig att rapportera vissa oegentligheter till Skatteverket samt att säkerställa att de finansiella rapporter som bolaget tar fram motsvarar den ekonomiska verkligheten i bolaget och därmed ger upphov till en rättvis beskattning.

Revisorsnämnden initierar ärenden själva i samband med deras kvalitetskontroller. Det som kan anses anmärkningsvärt är att den kvalitetskontroll som FAR SRS utför inte resulterar i fler ärenden. Än mer anmärkningsvärt är kanske att Ekobrottsmyndigheten och Finansinspektionen inte rapporterar in fler ärenden. En tolkning av detta är att revisorn sällan anses vara delaktig i den ekonomiska brottslighet som utreds. En annan är kanske att man avvaktar den civilrättsliga påföljden av revisorns agerande. Resulterar en rättsprocess i ett frikännande av revisorn går man inte vidare och anmäler till RN.

5.1.2. Förseelser

Slarvig granskning är en av de vanligaste förseelserna. Dels kan detta bero på att revisorer inte har tillräckligt med tid, men det kan också vara en följd av att revisorer saknar kunskaper och metoder för att utvärdera risker och väsentligheter. Att revisorn inte har tillräckligt med tid för att göra en tillfredställande granskning kan förklaras med ekonomiska incitament. Revisorn vill eller kan inte debitera kunden för stora belopp samtidigt som det kanske vore behövligt att göra en substansgranskning av en viss post. Problemet med slarvig dokumentation hänger oftast ihop med slarvig granskning. Finns det ingen granskning så skall det ju inte heller kunna finnas någon dokumentation. Att en så stor andel av anmälningarna handlar om revisionsberättelserna och deras oberättigade renhet tyder på att det finns en motvilja bland revisorer att skriva orena revisionsberättelser. Här kommer en av revisionens centrala intressekonflikter fram. Samtidigt som revisorn inte vill skada företaget så är han ändå tvungen att upplysa om oegentligheter i revisionsberättelsen, även om han riskerar att handla mot ägarnas och uppdragsgivarnas intresse. I vissa fall kan det förekomma att uppdragsgivaren säger upp revisorn om han rapporterar oegentligheter (Enron). Oberoendefrågan kan också tänkas ligga nära när det gäller revisionsberättelsens rättvisande. Vad gäller årsredovisningen så beror nog ofta väsentliga fel i denna på tidsbrist. Årsredovisningen kommer ofta in sent och därmed finns inte alltid tid att ordentligt gå igenom och vid behov ändra denna. Anledningen till att årsredovisningen inte är lika vanlig grund till anmälan kan tänkas vara att den är en offentlig handling som måste uppfylla kraven. En erfaren och kunnig revisor som är medveten om detta ser till att åtminstone årsredovisningen granskas och korrigeras. Samma resonemang kan antas ligga bakom den relativt låga andelen fel vad gäller kontrollbalansräkning. Med balansräkningen framför sig är det ganska enkelt att kontrollera huruvida kontrollbalansräkning måste göras och därmed upplysa om detta i revisionsberättelse och meddela styrelsen.

5.1.3. Påföljder

Som tidigare nämnts har det från medias håll kritiserats att alltför många revisorer klarar sig undan med varningar i samband med bristfälliga revisioner. Efter han sett revisorsnämndens utredningar kan jag se att den kritiken från media är berättigad. Även vid tämligen allvarliga förseelser så nöjer sig nämnden ofta med att meddela en varning. Däremot verkar man vara väldigt bestämd i de fall då revisorerna dömts civilrättsligt för till exempel skattebrott.

5.2. KVALITETSPÅVERKANDE FAKTORER

5.2.1. Byråstorlek

Byråstorlek har länge ansetts ha påverkat på kvaliteten på revisioner, dels med tanke större revisionsbyråer har högre arvoden än mindre revisionsbyråer. Större revisionsbyråer har teknologiska fördelar mot mindre revisionsbyråer. Större revisionsbyråer har också bredare expertis, vilket gör att de har lättare att hantera krångliga transaktioner.

5.2.1.1 Upptäckande av brister

Av den empiriska undersökning av RN: s utredningar visade det sig att i de flesta utredningarna var att revisorn inte gjorde tillräckliga granskningar, dokumenterade inte allt som genomfördes, lämnade felaktiga revisionsberättelser. Orsakerna till det kan vara det som DeAngelo påpekade i sin studie om revisionskvalitet. DeAngelo påpekade att teknologiska fördelarna kan hjälpa revisionsbyrån att upptäcka brister i klientens redovisning. Större revisionsbyråer har fler teknologiska fördelar och har då lättare att upptäcka brister enligt DeAngelo. DeFond påpekade att expertisen som större revisionsbyrå har är bredare och djupare än på en mindre revisionsbyrå. Med en stor expertis på revisionsbyrån kommer det att bli enklare att lösa krångligare transaktioner vilket kommer att öka kvaliteten på revisionen. De här faktorerna kommer att öka kvaliteten på den granskning som revisorn gör, men om revisorn inte genomför en tillräcklig granskning av klienten kommer han inte att hitta mycket och kvaliteten reduceras. Empirin visade att mindre revisionsbyråer har problem med att genomföra tillräckliga granskningar av sina klienter. Det kan enligt DeAngelo bero på att mindre revisionsbyråer har mindre arvoden och genomför därför bara en så stor granskning som omfattar den summan de får i arvode. Den insamlade informationen stödjer DeAngelos teori det visade sig bland annat att en revisor på en mindre revisionsbyrå hade tagit på sig alldeles för många uppdrag en revisor hade 278 bolag att granska. Den revisorn hade varit vansinnigt slarvig med granskningen, dokumentationen och lämnat felaktiga revisionsberättelser. Orsaken till det svarar DeAngelos teori på revisorn hade så pass många uppdrag för att hans lilla revisionsbyrå skall kunna gå runt. En mindre revisionsbyrå har inte resurser nog att kunna genomföra en revision hos ett större företag, det gör att mindre revisionsbyråer får att ta små företag som inte har så mycket pengar att de kan betala ett rimligt arvode för tjänsten. Därför behöver en mindre revisionsbyrå fler klienter för kunna hålla sin vinstmarginal uppe. Om en revisionsbyrå tar på sig för många uppdrag kommer kvaliteten att bli lägre enligt det negativa sambandet som finns mellan antalet uppdrag och genomförda granskningar.

De större revisionsbyråerna har inte detta problem då de har fler resurser och större expertis så får de större kunder och behöver inte ta många uppdrag för att verksamheten inte skall gå med förlust. Det finns också en gräns för hur många revisionsuppdrag en revisor får ha på en större revisionsbyrå.

5.2.1.2 Rapportering av brister

DeAngelo hävdade också att en större revisionsbyrå kommer med större sannolikhet att rapportera brister i klientens redovisning än en mindre revisionsbyrå. Orsaken till att det finns en större villighet att rapportera brister i klienternas redovisning är relaterad till storleken på revisionsbyråns arvode. Båda författarna DeFond och DeAngelo säger att revisorns villighet att rapportera en brist i en klients redovisning beror på hur stort arvodet är i förhållande till revisionsbyråns totala arvode. Ju större arvodet är i förhållande till byråns totala arvode desto mindre är revisorns benägenhet att rapportera bristen, och tvärtom. I RN: s disciplinärenden visade det sig att 41 % av förseelserna som ledde till anmälan var felaktiga revisionsberättelser. Där revisorer lämnade felaktiga revisionsberättelser trots att det var medvetna att de fanns brister i klientens redovisning. Tyvärr fanns det ingen information om varför revisorn lämnat en ren revisionsberättelse, när de kände till bristerna i klientens redovisning. Men det jag tror är att eftersom det endast är mindre revisionsbyråer som har blivit anmälda till RN som också är fåmans eller enmansföretag. Mindre revisionsbyråer är som jag ser det rädda för att förlora klienter som betalar mycket, förlorar de klienter som betalar högt arvode skulle kunna göra att byrån får mycket negativa resultat..

Ett exempel som bevisar DeAngelo och DeFond:s teori är den uppmärksammade revisionen av Enron som utfördes av revisionsbyrån Arthur Andersen. Arthur Andersen var visserligen den femte största revisionsbyrån i världen, men det faktum att det bara var Houston kontoret som visste om hur revisionen av Enron behandlades. Det gör att jag anser att det endast var ett kontor som inte ville rapportera bristerna resten av organisationen var ovetande om det. Arthur Andersen tappade inte särskilt mycket förtroende från marknaden och sina klienter utan endast Houston kontoret som genomförde revisionen av Enron som tappade förtroende från marknaden, vilket visas i en studie av Chaney och Philippich. Houston kontorets arvode från Enron var på 50 miljoner dollar vara 700 000 dollar hamnade direkt i revisorns ficka. Bara det arvodet skulle räcka för att Houston kontoret skulle gå med vinst under en lång tid. Det märktes också att Houston kontoret var livrädda att förlora Enron. Houston kontoret gjorde precis som Enron ville att det skulle göra som exempel avskedades en revisor vid namn Carl Bass från uppdraget, för att klagade på att Enrons redovisning saknade substans. Anledningen till att Bass avskedades var på grund av att Enron ville det och hade Arthur Andersens Houston kontor inte gått med på det så det

förmodligen tappat Enron. Det här bekräftar DeAngelo och DeFonds teorier med ett undantag att det inte nödvändigtvis måste vara små revisionsbyråer som underlåter sig att rapportera brister. Utan det kan även vara fallet med större revisionsbyråer det som avgör är om det arvode som revisionsbyrån får av klienten är större än byråns totala arvode, då kommer revisionsbyråns rädsla att förlora klienten öka.

5.2.1.3 Nas arvoden

Det förekommer ibland att en revisionsbyrå genomför icke-revisionsrelaterade tjänster såsom bokföring, skatteredovisning och andra icke revisionsrelaterade tjänster. Det har länge ansetts att det finns ett negativt samband mellan icke revisionsrelaterade tjänster och revisorns oberoende. Tyvärr fanns det inte tillgång till någon detaljerad information om arvoden och vad revisorerna hade utfört för tjänster som behövdes för att kunna bekräfta påståendet. Men med hjälp av Enron revisionen går det att hitta en del svar. En studie som genomfördes av Kinney jr, Palmrose och Scholz där författarna just undersökte om det fanns ett negativt samband mellan icke revisions relaterade tjänster och revisorns oberoende. Författarna själva blev överraskade av resultatet då det visade sig att de inte hittade något negativt samband mellan revisorns oberoende och icke revisionsrelaterade arvoden. Däremot kan det finnas ett negativt samband mellan allt för mycket icke revisions relaterade arvoden och rapportering av brister i klientens redovisning. Ett bra exempel på detta är Arthur Andersens revision av Enron arvodet som de hade låg på 50 miljoner dollar, hur det kommer sig att arvodet var så högt hade att göra med att 72 % av pengarna var skatterelaterade tjänster. Att Arthur Andersen fick så pass mycket i arvode för icke revisions relaterade tjänster var ett av skälen till revisionsbyråns agerande, Houston kontoret som genomförde revisionen av Enron blev med ett så pass högt arvode rädda för att förlora Enron som klient. Vilket inte hade hänt om de inte hade utfört skattetjänsterna för dem då hade arvodet legat på en nivå i ungefär samma storlek som övriga klienter. I undersökningen av RN: s disciplinärenden visade det sig att många revisorer hade blivit anmälda för att ha undanhållit information, och lämnat en ren revisionsberättelse när de egentligen fanns brister i klientens redovisning. Orsaken kan ha varit att revisionsbyrån var rädda att förlora klienten. Av samma skäl som i fallet med Enron kan revisionsbyråerna ha fått höga arvoden på grund av att de har tagit på sig för mycket icke revisions relaterade uppgifter. Det som framkommit i Enron fallet är att det inte spelar någon roll om det är en mindre eller större revisionsbyrå däremot skillnaden är att det behövs mycket mer lukrativa arvoden för att större revisionsbyråer skall undvika att avslöja brister i redovisningen.

5.2.2. Uppdragens innehavstid

Den tiden som en revisor innehar en klient har också en påverkan på kvaliteten på revisionen. En studie som Peter Carey och Roger Simnett genomförde på den Australiska marknaden visade att kvaliteten påverkas negativt om revisorn har haft uppdraget i mer än sju år. Den teorin grundades på argumenten att revisorn kan utveckla en personlig relation med klienten och att revisorns förmåga att göra kritiska värderingar av klientens redovisning minskar. Ytterligare argument är att revisorn kommer att vara mer eftergiven för klienttrycket i en revisionsituation som uppkommer. Det finns också fördelar med att som att ju längre en revisor är kvar på uppdraget så kommer han att få större kunskap om klientens verksamhet vilket kommer att öka kvaliteten på revisionen. Sedan slipper revisionsbyråerna att lägga ut resurser på att lära en ny revisor om hur klientens verksamhet fungerar. Det leder mig in på nästa problem som Knapp påvisar i en studie att en revisor som haft uppdraget i mindre än tre år har svårt att upptäcka brister i klientens redovisning.

I RN: s utredningar fanns det inga uppgifter till hur länge revisorerna som hade blivit anmälda hade varit på uppdraget, det blev då svårt att avgöra. Däremot finns det förseelser som kan ha samband med hur länge revisorn har haft klienten. Som exempelvis dåliga granskningar kan ha samband med att revisorn precis börjat på uppdraget eller haft det för länge och inte kunnat göra kritiska granskningar av bolaget. Förseelser som att revisorerna lämnade felaktiga revisionsberättelser kan också ha samband med längden på innehavstiden. Det kan bland annat vara det faktum att kan bli eftergiven till klienttrycket eller allt för nära vänskap har lett till konspiration. Troligen finns det ett negativt samband mellan längden på uppdragets innehavstid och kvaliteten på revisionen, vilket det fanns spår av i en omdiskuterad redovisning i företaget Carnegie. Tre personer gjorde medvetet en gigantisk felvärdering av ett derivat kontrakt, det för att kunna få ut en högre vinst till sig själva. Carnegie hade år 2005 bytt revisor denne revisorn utförde revision av Carnegie i två år då felvärderingen genomfördes. Felvärderingen upptäcktes inte av revisorn inte heller av Carnegies interna kontroll, utan det var finansinspektionen som upptäckte den och satte in en egen revisor. Men deras revisor kom fram till samma slutsats som Carnegies tidigare revisor hann fann inga oegentligheter. Hur kunde det bli så? Enligt min uppfattning är det just längden på innehavstiden som har orsakat denna kvalitetsbrist i de finansiella rapporterna. Argumentet grundas på att den revisor som tillsattes hade inte tidigare granskat Carnegie och visste då inte allt för mycket om företaget, detsamma gällde den revisor som på finansinspektionens begäran reviderade företaget. Revisorerna hade troligen upptäckt felvärderingen om de hade haft uppdraget under en längre tid. Kunskapen om klientens verksamhet och redovisning ökar med tiden. Enligt min uppfattning finns det ett samband mellan uppdragens innehavstid och kvaliteten på revisionen tyvärr hittade jag inte tillräckligt

med bevis för att bekräfta sambandet, men utifrån Carnegie fallet anser jag att sambandet finns.

5.2.3. Vilka åtgärder kan vidtas för att minska problemen?

Vad som framkommit i undersökningen är att det är mindre revisionsbyråer som blir föremål för utredning av RN. Emellertid så är det möjligt att den regeländring som har gjorts nu till 2008 att stora revisionsbyråer måste anmäla revisorer som gör dåliga revisioner till RN, förut kunde ärendet behandlas internt. Det vanligaste förseelserna har varit brister i granskningarna eller felaktiga revisionsberättelse, Det är pengar som styr detta mindre revisionsbyråer har inte alltid skäligt arvode det vill säga det får inte så mycket pengar som deras arbetsinsats motsvarar. Det beror naturligtvis att de flesta företagen som har råd att betala för en revision väljer de större revisionsbyråerna för att få en starkare stämpel på att redovisningen stämmer överens med verkligheten. För de större företagen är det viktigare att få en stark bekräftelse att redovisningen speglar verkligheten, eftersom de har och behöver övertyga fler aktieägare att fortsätta investera i företaget. Får inte revisorn det arvode det skall ha för arbetsinsatsen då genomför revisorn bara granskningar som motsvarar hans ersättning. Det finns då en risk att revisorn inte ser över alla poster som finns eller granskar transaktioner med hög risk, det låga arvodet kan leda till att mindre revisionsbyråer tar på sig fler uppdrag. Min uppfattning är att revisionsplikten för mindre företaget bör avskaffas det finns i mina ögon inga fördelar med att ha revisionsplikt för mindre företag. Dels eftersom de inte har så många aktieägare som inte heller har satsat så mycket pengar som de kan ha gjort i större företag. Och i de flesta fallen om det finns stor investerare i mindre företag så har han oftast alla eller större delen av aktierna i bolaget och har förmodligen själv rätt bra koll på bolagets finanser. Nackdelarna med revisionsplikten för mindre företag är just att revisionen ger ingen vidare kvalitets stämpel. Det beror på att revisorerna inte utför en granskning i den omfattning som behövs på grund av att de inte får det skäliga arvodet som behövs. Det faktum att revisionsbyråerna tar på sig för många uppdrag kommer inte heller dra upp kvaliteten på revisionerna. En annan nackdel är att de finns medelstora företag som vänder sig till mindre revisionsbyråer som har pengar att kunna betala ett skäligt arvode eller mer. Nackdelen är den att revisionsbyrån kommer att bli beroende av denna klient som då kan styra och ställa med revisorn lite som de vill, som till exempel att inte avslöja en olaglig transaktion revisionsberättelserna kommer då att bli sämre. Mindre företag har inte alltid mycket aktier ute på marknaden, oftast är det två eller flera som äger företaget. Mindre företag behöver kanske inte ha en revisor då de inte har så många aktieägare. Därför tycker jag inte att revisionen ger någon ytterligare kvalitetsstämpel då blir den irrelevant att genomföra. Revisionen är till för att aktieägarna skall få en

kvalitetsstämpel på att redovisningen hos företaget stämmer med verkligheten. När det inte finns så många aktieägare, då kanske revisionen inte behövs.

Kvaliteten på revisionerna kan möjligtvis öka med hjälp av bättre kommunikation mellan den avgående revisorn och den nye revisorn på uppdraget, när det är dags att skifta revisor. Den tidigare revisorn kan då ge vägledning till den nye revisorn vad han speciellt skall titta på och hur bolagets interna kontroller fungerar och så vidare. Eller så kan revisionsbyråerna låta den revisor som är tänkt skall ta över vara med och genomföra revisionen med den erfarna revisorn. Däremot skulle den lösningen bli dyr för revisionsbyrån som då skulle behöva mer folk, men å andra sidan skulle kvaliteten på revisioner bli mycket bättre.

5.3. BYRÅNS KVALITETSARBETE

De tre kvalitetsdrivkrafterna som den brittiska motsvarigheten till RN har identifierat är företagskultur, skicklighet och personliga kvaliteter samt effektivitet i revisionsprocessen.

5.3.1. Revisionsbyråns kultur

Revisorsrollen handlar om att företaget aktivt jobbar för att klargöra för sina anställda hur viktigt det är att de professionella kraven efterlevs och att de anställda tar det professionella ansvaret som revisor (lever upp till revisorsrollen). Fler kännetecken på en bra kultur är de grundläggande principerna som revisionsstandarderna ger, det vill säga att de respekterar de regler som finns.

Fredrikssons revisionsbyrå har ett etiskt regelverk som bygger mycket på deras egen revisionsmetodik (eget regelverk) och inte så mycket på de skrivna regelverken som finns, även om de regelverken utgör grunden för byråns regelverk. De etiska principerna som finns hos Fredrikssons revisionsbyrå, använder de en egen etisk standard som kallas för Code of Conduct som de anställda skall vara väl insatta i. Dessa etiska principer kommuniceras dels genom utbildning och dels genom de mer erfarna revisorerna i teamet. Kontroller om de anställda uppfyller dem görs samtidigt som byråns regelbundna kvalitetskontroll vart tredje år. Kontroller huruvida de anställda följer de professionella kraven görs också löpande under året. Med hjälp av detta arbete kan Fredrikssons revisionsbyrå säkerställa att de anställda respekterar de etiska principerna. Fredrikssons revisionsbyrå måste också kontrollera att deras revisorer uppfyller sitt professionella ansvar.

För att kontrollera om revisorerna uppfyller sitt professionella ansvar görs det varje år en kvalitetskontroll av en grupp. Byrån gör egentligen kontrollen vart tredje år men de tycker det är lättare att kontrollera en liten grupp varje år så därför delas revisorerna in

i tre grupper och varje år kontrolleras en av dessa grupper. Ett antal uppdrag väljs slumpmässigt ut från en revisors portfölj och går igenom. Detta möjliggörs av att Fredrikssons revisionsmetodik går ut på att varje revisor skall dokumentera allt som görs. Skulle sedan kontrollanterna hitta saker som de inte känner är korrekta eller ser att revisorn inte har handlat korrekt. Då kommer det att diskuteras under en telefonkonferens och då kommer det att fastställas om revisorn har brutit i revisionen eller om det inte är någon större fara. Har revisorn brutit i sitt professionella ansvar så vidtas åtgärder direkt, så som exempelvis mer utbildning. Observera att det inte bara är revisorer utan också medarbetare i revisionsteamet som kontrolleras. Med hjälp av dessa kontroller kan Fredrikssons revisionsbyrå säkerställa att de anställda lever upp till revisorsrollen. Ytterligare kontrollåtgärder för att kontrollera om revisorerna följer det etiska regelverket görs löpande under åren och det kontrolleras vid utvecklingssamtal.

När en revisionsbyrå anställer nytt folk är det viktigt att utveckla deras revisorsegenskaper. Lika viktigt är det att bevara de erfarna revisorernas kunskaper. För att kunna utveckla revisorsegenskaperna skall revisionsbyrån jobba aktivt för att främja utveckling av personliga egenskaper och karaktärsdrag. Vilket är avgörande för att revisionen skall kunna utföras med kvalitet. Fredrikssons revisionsbyrå har vidareutbildningar för de anställda. Som nykomling får den anställde utbildningen för att läras in revisionsmetodiken och användningen av kvalitetsverktygen innan de senare skall avlägga provet hos RN. Utbildningar fortsätter varje år då 40 timmar om året skall avsättas för utbildning, vilket är nödvändigt då regelverken ändras kontinuerligt. Utbildningarna är strukturerade efter ISA: s utbildningsprogram med undantag för att den är mer anpassad mot Fredrikssons revisionsbyrå och dess metodik.

Utvärderingar som görs är dels kvalitetskontrollen vart tredje år, men för nya medarbetare så kommer även allt arbete som de gör att granskas av en mer erfaren kollega. Han går igenom och diskuterar med medarbetaren vad som är bra i hans revision och vad som är mindre bra i den. Senare kommer den erfarna kollegan att skicka utvärderingen till administrationschefen som har utvecklingssamtal med den anställde. Genom dessa åtgärder kan Fredrikssons revisionsbyrå säkerställa att de anställda får de revisorsegenskaper som är nödvändiga.

Intern avstämning handlar om att revisionsbyrån jobbar aktivt för att revisionsteamet skall använda sig av intern experthjälp om det behövs. Den interna avstämningen i Fredrikssons revisionsbyrå handlar mycket om att revisorerna inte skall skriva under revisionsberättelsen själva utan att den skall gås igenom med en erfaren kollega innan underskrift sker. Samma gäller om den ansvarige revisorn har för avsikt att avlämna en oren revisionsberättelse, då skall han tillsammans med en erfaren kollega se över redovisningen för att vara säker. Vid revision av bolag av allmänt intresse och noterade bolag finns en quality review partner som finns med genom hela

revisionsprocessen och hjälper till med tips hur revisionen kan bli bättre. Han skall även bistå med hjälp vid krångliga frågor. På samma sätt kan de revisionsteamerna som utför revisioner av mindre bolag ringa regionchefen vid krångliga frågor. Så visst finns det en intern avstämning som är ett kvalitetsverktyg och används för att öka kvaliteten. Konsultation är ett av de kvalitetsverktygen som de anställda kan använda för att öka kvaliteten på revisionen.

5.3.2. Skicklighet och personliga kvaliteter

För unga medarbetare är det viktigt att de får stöd i revisionsteamet så att de kan utvecklas och ta emot kunskap från de mer erfarna revisorerna. Detta görs genom att erfarna medarbetare övervakar och stödjer de yngre. På Fredrikssons revisionsbyrå har de mer erfarna medarbetarna i revisionsteamet ett utbildningsansvar att de ska dela med sig av sina erfarenheter till de yngre medarbetarna. De mer erfarna medarbetarna övervakar också varje steg som de yngre medarbetarna och granskar varje dokumentation som de gör, för att sedan sätta sig ner med dem och diskutera igenom vad den yngre medarbetaren har gjort. För att kunna behålla kunskapen så är det viktigt att de erfarna revisorerna tar ett ansvar att utbilda de yngre medarbetarna. Finns det inte tillräckligt med kunskap blir det svårt att upprätthålla samma höga nivå på kvalitet.

När den grundläggande utbildningen är klar är viktigt att utbildningen fortsätter genom att den anställde får skaffa sig erfarenhet genom praktiskt revisionsarbete och utbildning i exempelvis branschkunskap. Utbildningen handlar också om att de anställda skall lära sig revisionsmetodik som används på byrån, och att de anställda blir insatta i det etiska regelverket

Som tidigare nämnts har Fredrikssons revisionsbyrå vidareutbildningar som bygger på de krav som revisionsstandarden ISA ställer, men den är anpassad för att kunna väva in byråns revisionsmetodik och deras professionella krav enligt Code of Conduct. Till revisionsuppdragen finns också utbildningar om branschen det vill säga vilka transaktioner som är vanliga och vad som är typiskt för företag i den branschen. Den praktiska erfarenheten får de nya medarbetarna genom att de ingår i revisionsteam som innehåller flera erfarna revisorer som hela tiden övervakar deras arbete och delar med sig av sina erfarenheter. Det är viktigt för kvaliteten att den grundläggande utbildningen stöds av både teoretisk och praktisk vidareutbildning för att se till att de nyanställda får den nödvändiga kunskapen.

Utvärderingsprocessen anses vara en kvalitetspåverkande åtgärd om utvärderingen fokuserar på de kvalitetsmål som medarbetarna skall ha uppnått i revisionen. Fredrikssons revisionsbyrå gör utvärderingarna för att se om medarbetarna har uppnått sina mål med revisionen. Utvärderingen av de nya medarbetarna görs under de första åren av en erfaren kollega granskar allt som medarbetaren har gjort. När

utvärderingen har genomförts tar den erfarna kollegan och informerar den nye om vad han gjort bra och mindre bra. När den nye medarbetaren har avlagt provet hos RN kommer han under de första åren aldrig skriva under revisionsberättelsen själv. En erfaren kollega går igenom revisionen och skriver också på. Slutligen genomför byrån själva en kvalitetskontroll vart tredje år.

5.3.3. Effektivitet i revisionsprocessen

I revisionsteamet är det viktigt med personal som har det rätta engagemanget för att utföra revisionen, det blir också viktigt med både erfarna medarbetare och nya medarbetare som behöver erfarenhet. Det blir också viktigt att revisionsbyrån ger teamet tillräckligt med resurser för att utföra revisionen i enlighet med tidsplanen som teamet arbetat fram. Fredrikssons revisionsbyrå sätter samman revisionsteamet på det sätt att det finns några unga medarbetare och några erfarna medarbetare men det är alltid en erfaren medarbetare mer än vad det är unga. För att öka kvaliteten så väljer revisionsbyrån ut de erfarna medarbetare som har erfarenhet inom just den branschen och som är väl insatta i vilka problem som är vanliga inom densamma. Utbildning i branschkunskap kan bli aktuellt. För att revisionsbyrån skall säkerställa att det finns resurser är det av vikt att det finns gränser för hur många uppdrag som en revisor eller medarbetare får ta på sig eftersom kvaliteten går ner om hon har för mycket uppdrag.

Under revisionens gång uppkommer alltid problem och det är viktigt att revisionsteamet har tillgång till experthjälp för att hålla en hög kvalitetsnivå. Fredrikssons revisionsbyrå utser, som tidigare nämnt, vid revision i noterade bolag och bolag av allmänt intresse en quality review partner som är med under revisionsprocessen för att ge stöd och hjälp vid krångliga transaktioner. Och de andra teamen som inte reviderar den typen av bolag kan snabbt ringa till regionchefen för konsultation vid svåra transaktioner. De kan också ta hjälp av de experter som finns på områdena om det skulle behövas.

En revisionsmetodik anses ha god kvalitet när allt som görs dokumenteras och inte innehåller allt för mycket regler. Det måste finnas utrymme för bedömningar om kvaliteten skall vara bra. Fredrikssons revisionsbyrå har en revisionsmetodik som bygger på att allt dokumenteras. Detta för att öka trovärdigheten. Deras revisionsmetodik innehåller heller inte allt för mycket regler. Respondenten påpekade att det var viktigt med regler men att det inte får vara alltför många.

För att revisionen skall kunna hålla en hög kvalitet måste även mottagaren uppfatta att han får kvalitet. Det blir då viktigt att mottagaren vet att revisorerna som utförde revisionen uppfyller det etiska regelverket. Mottagarna skall veta att revisorerna agerat utifrån objektivitet och självständighet. Uppföljningen av revisionsteamens arbete görs som sagts tidigare vart tredje år och för nya medarbetare görs uppföljning av erfaren revisor. Kontrollen handlar också om att om en revisor inte har agerat i

enlighet med det etiska regelverket som Fredrikssons revisionsbyrå Code of Conduct så kan de bli underkända som medarbetare som exempel om en revisor har agerat med eget intresse i bolaget.

Det blir viktigt för revisionsbyrån att ha effektiva kontroller av kvalitetsåtgärderna för att säkerställa att kvalitetsåtgärderna fungerar. Fredrikssons revisionsbyrå har ett frågebatteri med 450 frågor för effektivitetskontroll, dessa frågor bygger på den effektivitetskontroll som skall göras enligt ISA och även byråns egen revisionsmetodik. Revisorn skall svara ja eller nej på frågor angående om åtgärden är utförd. När revisorn har svarat på alla frågor anses revisionen ha utförts effektivt. Detta självreglerande frågebatteri anses vara den uppföljning som skapar mest trovärdighet.

5.4. SAMHÄLLETS KVALITETSKONTROLLER

Det är inte bara revisionsbyråerna som kontrollerar att deras revisorer utför revisioner av hög kvalitet. FAR SRS jobbar för att utveckla revisorsyrket och skapa förståelse för revisionsbranschen har ett intresse av att göra kvalitetskontroller av revisorer. Övervakningsmyndigheten RN har också intresse av att göra kvalitetskontroller. RN tillgodoser behovet av godkända och auktoriserade revisorer samt gör utredningar av revisionsärenden. Myndigheterna genomför kvalitetskontroller vart femte år som kallas SUT. Kvalitetskontrollen fungerar olika beroende på storleken av revisionsbyråerna. På de större revisionsbyråerna tar RN och FAR SRS stickprover på revisorernas uppdrag för att kontrollera om revisionsprocesserna fungerar väl. Fast det är inte ovanligt att FAR SRS och RN kontrollerar alla revisorer på revisionsbyrån. Detta görs alltid på de mindre revisionsbyråerna. RN och FAR SRS vill framförallt titta på de rutiner som revisionsbyrån har kring exempelvis risk management och kvalitetskontroller. Skulle kvalitetskontrollen resultera i att FAR SRS och RN upptäcker att revisorer har brustit i sin revision kommer de att utredas av RN och eventuella disciplinära åtgärder som erinran, varning eller upphävande kan meddelas. Från och med i år så skall de större revisionsbyråerna anmäla revisorer som brustit i sin revision till RN. Eftersom det är nytt så visste inte min respondent exakt vad som hände om det blir så att revisorn får en disciplinär åtgärd, men troligen blir det så att byrån kommer att diskutera igenom vad de skall göra med revisorn, exempelvis ge denne mer utbildning. Eftersom djupare diskussioner om revisionsbyråernas kontroller redan gjorts i analysen väljer jag att inte ta upp den här.

5.5. UPPMÄRKSAMMADE REVISIONERS PÅVERKAN

Den uppmärksammade revisionen av Enron handlade mycket om att Enron aldrig redovisade en del skulder vilket ökade deras intäkter. Det gjordes bland annat genom att Enron köpte en verksamhet som finansierades av ett annat bolag för att Enron skulle slippa föra upp bolaget som en tillgång på balansräkningen. Men det köpet uppfyllde aldrig kraven för att kunna undanhållas från balansräkningen. Köpet borde då ha förts upp, men i och med att det inte gjorde det så ökade Enron vinsten med 405 miljoner och gömde undan 600 miljoner i skulder. Carnegie var en annan uppmärksammasad revision där det handlade om att Carnegie hade gjort en stor felvärdering av ett derivatkontrakt vilket höjde deras intäkter upp i höjden. Deras revisor skrev sedan en ren revisionsberättelse fastän allt inte var i ordning.

Erica berättade att det finns en avdelning som ser över alla ärenden som kommer upp i RN och de uppmärksammade revisioner som inträffat. Det är avdelningen för riskmanagement som består av jurister som går igenom samtliga ärenden som berör företagsredovisning. Erica själv var inte så insatt i Enron eller Carnegie skandalen men säger att en skandal som Enron kanske inte ha påverkat revisionsprocessen på byrån så mycket som många tror. Vilket kan bero på att man i USA har en annan syn på revisionskvalitet. De gör inte samma åtgärder för att exempelvis följa upp kvaliteten. Stora skandaler får givetvis någon påverkan men skandaler på den svenska marknaden såsom Carnegie kan ha fått en större påverkan på revisionsmetodiken. Det beror på att man i Sverige gör uppföljningar av revisioner på samma sätt. Därmed får disciplinärenden hos RN större uppmärksamhet. Sådana fall säger Erica att de brukar använda som exempel för unga medarbetare för att visa hur viktigt det faktiskt är att genomföra fullständiga kontroller.

6. SLUTDISKUSSION

6.1. SLUTSATS

Det som visat sig påverka revisionskvaliteten är framförallt byråstorleken, det fanns inga anmälningar mot större revisionsbyråer till RN. Visserligen kan det bero på att de större revisionsbyråerna inte har behövt anmäla sina revisorer till RN, utan ärendena har kunnat behandlas internt fram till januari 2008. Det gick då inte att hitta bevis för att större revisionsbyråer är bättre på att upptäcka fel i redovisningen. Förmodligen hade de funnits anmälningar mot revisorer på större byråer undersökningen gjorts år 2008. Däremot det faktum att de finns gränser för hur många uppdrag en revisor får ta på sig på större revisionsbyrå, det kan peka på att större revisionsbyråer upptäcker fler brister. Mindre byråer kan behöva ta på sig fler uppdrag för att deras ekonomi skall vara stabil, disciplinärendena visade att de revisorer som hade mycket uppdrag inte gjorde tillräckliga granskningar. När revisorer på mindre revisionsbyråer inte får tillräckligt med arvode gör revisorn endast de granskningar han fått betalat för. Revisorn dokumenterar inget granskar inte alla poster som är förknippade med stor risk. På det här sättet har det sätt ut i RN: s disciplinärenden revisorerna har inte utfört tillräckliga granskningar och hade många uppdrag som ger låga arvoden samtidigt. Det gör att i mina ögon anser att en revisor varken har tid eller ork att dokumentera allt som görs eller granska hela verksamheten.

Det visade sig att ju högre revisorns arvode är i förhållande till byråns totala arvode, desto större är rädslan att förlora klienten, och tvärtom. Det fanns tydliga spår av det i Arthur Andersen revision av Enron. I och med att Energijätten Enron var Andersens största kund och de verkade göra precis som Enron ville att det skulle göra. Som när de sparkade en revisor i Enron som sa att bolagets redovisning var bristande. Jag hade behövt hitta flera exempel för att kunna vara säkra. Däremot är min uppfattning att det finns indikationer att rädslan för att förlora klienten ökar. Om revisionsbyråns arvode är högre än vad revisionsbyrån normalt får.

I revisionen av Carnegie syntes indikatorer som pekar på att sannolikheten att en revisor upptäcker fel i redovisningen är mindre om revisorn har haft uppdraget i mindre än fem år. I Carnegies fall hade de tillsatt en ny revisor som hade revisionsuppdraget år 2005 och 2006, under den perioden gjordes den stora felvärderingen av ett derivat kontrakt som inte upptäcktes. De uppmärksammades av finansinspektionen år 2007 som tillsatte en egen revisor utreda Carnegies redovisning men inte heller han hittade något fel i redovisningen. Ingen av dessa revisorer hade någon tidigare erfarenhet av Carnegie och det hittade inget fel. Ingen av dessa revisorer hade varit ansvarig för revisionen tidigare. När det visade sig att revisorerna inte hade någon erfarenhet av bolaget, vilket kanske inte hade hänt om de hade haft

uppdraget längre. Precis som Michael Knapp hittade indikationer på att kort innehavstid (3 år eller kortare) kan reducera revisionskvaliteten.

Sen är frågan om det finns kvalitet i revisionsbyråns arbete jag tycker att det finns kvalitet i deras arbeten. Motiveringen är att de tre kvalitetsdrivkrafterna som den brittiska motsvarigheten till RN har tagit fram som påverkar kvaliteten positivt. Jag ser att i det arbete som Fredrikssons revisionsbyrå gör finns signaler som pekar på att de tre kvalitetsdrivkrafterna finns i byrån. Exempelvis på det är signalen som pekar på en stark företagskultur som är revisorsrollen det vill säga hur väl byrån kontrollera att de anställda lever upp till revisorsrollen. Det görs genom att Fredrikssons revisionsbyrå genom utbildningar ger de anställda information om deras professionella krav och informera vikten av att de efterlevs. Med hjälp av den åtgärden gör byrån de anställda medvetna om de professionella kraven. Min uppfattning är att Fredrikssonsrevisionsbyrå har goda rutiner för att kontrollera att de anställda lever upp till revisorsrollen. Dels för att oberoende är väldigt viktigt hos en revisor därför är många kontroller nödvändiga. Att följa revisionsstandarderna som deras etiska regelverk bygger var också en av de tre viktigaste indikatorerna på kvalitet enligt studien av Carcello, Hermanson och McGrath.

Så det jag kommit fram till är att så väl byråstorleken som innehavstiden påverkar kvaliteten på revisionen. Men i det stora hela är det pengar som ligger bakom reduktioner i kvaliteten, en revisor har inte motivationen att genomföra granskningarna som är nödvändiga om de inte får ett skäligt arvode. Det är därför brister i en revision som granskning, dokumentation och felaktiga revisionsberättelser uppstår. Det har visat sig att bestraffningen är lite väl mild, revisorer som gjort dåliga granskningar kommer lite väl enkelt undan. Jag har sett hur en stor revisionsbyrå arbetar för att säkerställa att deras revisorer utför revisioner med hög kvalitet. Det åtgärder som revisionsbyrån gör har också visat sig stärka kvaliteten. Det gör att jag finner problemet besvarat.

6.2. FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING

Eftersom jag inte hittade några anmälningar mot större revisionsbyråer eftersom de inte var tvungna att anmäla sina revisorer till RN. Det skulle vara intressant att titta på hur byråstorleken påverkar kvaliteten nu när större revisionsbyråer inte kan behandla ärendena internt.

7. KÄLLFÖRTECKNING

7.1. LITTERATUR

FAR samlingsvolym del 2, Stockholm: FAR Förlag AB 2007

FAR Vad är revision?, femte upplagan, Stockholm: FAR Förlag AB 2001

Denscombe, Martyn. *Forskningshandboken*. Översättare: Peo Larson. Lund: studentlitteratur 2000.

Moberg, Krister. *Bolagsrevisorn oberoende, ansvar och sekretess* Stockholm: Norstedts Juridik AB 2006.

Cassel, Filip. *Den reviderande revisorsrollen en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santéus förlag AB 1996.

Backman, Jarl. *Rapporter och uppsatser*. Lund: Jarl Backman och Studentlitteratur, 1998.

7.2. TIDSKRIFTER

Hämtade på Bussniess source premier den 17 november 2007:

Tonge, Alyson, Greer, Lesley, och Lawton, Alan. T. "The Enron story: you can fool some of the people some of the time". *Business Ethics: A European review*, 12, 1 (2003): sid 4-22.

Hämtad på www.farkomplett.se den 17 november 2007

Larsson, Lars-Gunnar. "Revisionskvalitet vad driver och vad hotar?" *Balans*, Nr 5, 2007, sida 33-34.

7.3. FORSKNINGSRAPPORTER

Eklöv, Gunilla. *Kvalitet i revision Immanens eller transcendens. En studie utifrån två synsätt på kvalitet* Umeå: Handelshögskolan i Umeå. Institutionen för företagsekonomi, Handelshögskolan i Umeå. Licentiatuppsats i företagsekonomi, Nr 156, 1998.

Carlsson, Hanna och Karlsson, Jenny. *Kontroll av kontrollören En studie om hur svenska revisorn kontrolleras*. Kristianstad: Institutionen för ekonomi Redovisning och revision i dagens ljus insikter från kandidat arbeten vid högskolan i Kristianstad 2003.

DeFond, Mark. "The association between changes in client firm Agency costs and auditor switching" *Auditing: A Journal of Practice*, Vol 11 No 1, 1992 page 16-31

Carcello, J, Hermanson, R and McGrath, T *Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 11, No 1, Spring 1992.

Knapp, M. *Factors that Audit Committee Members Use As Surrogates for Audit quality*. Auditing: A Journal of Practice & theory Vol 10, No. 1, Spring 1992.

Kinney jr, W.R. Palmrose, Z-V. and Scholz, S *Auditor independence, Non-Audit service, and restatements: Was the U.S. Government right?* Chicago: University of Chicago, Institution of professional accounting 2004.

Charney, P.K. and Philipich, K.L. *Shredded reputation: The cost of audit failure*. Chicago: University of Chicago, institution of professional accounting 2002.

Carey, P. and Simnett, R. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*. The accounting review. Vol 81. No. 3 2006 Page 653-676

Mautz, R.K. and Sharaf, H.A. *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL: American accounting association. 1961.

DeAngelo L. E. *Auditor size and audit quality*. Journal of accounting and economics December 1981 page 183-199.

Krishnan, J and Schauer, P. C. *The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector*. Journal of Practice & Theory volume 19. No 2. fall 2000, Page 9-25.

7.4. INTERNETKÄLLOR

FAR SRS hemsida information om FAR SRS organisation Hämtad den 2 december

http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL

KPMG Bohlins hemsida information om revisionsbyrån Hämtad 07-12-02

<http://www.kpmg.se/pages/100083.html>

Revisorsnämndens Hemsida information om RN Hämtad 07-11-20

www.rn.se/inforoom.htm

Revisorsnämnden Hemsida Disciplinärenden Hämtad 07-11-20

7.5. TIDNINGAR

Andreas, Cervenka, och Björn, Suneson. "Carnegierevisorer läggs under lupp" *E24 Näringsliv*, 6 oktober, 2007 www.e24.se Hämtad 29-11-07

"Carnegie går till motattack" *E24 Näringsliv*, 11 november, 2007 www.e24.se Hämtad 29-11-07

Annelie, Östlund. "Dåliga revisorer kommer undan" *E24 Näringsliv*, 10 oktober, 2007, Hämtad 15 november, 2007 www.E24.se

Torbjörn, Isacson. "Ännu en skandal på Carnegie" *E24 Näringsliv*, 2007-05-08 www.e24.se
Hämtad 29-11-07

"Regelbrott slår emot Carnegie" *E24 Näringsliv* 2007-05-08 www.e24.se Hämtad 29-11-07

Andreas, Cervenka och Björn, Suneson "Carnegierevisorer läggs under lupp" *E24 Näringsliv*,
2007-10-06

Irene Sokolow "Revisorsnämnden vill träffa Carnegies revisor" *E24 Näringsliv* 2007-08-24
www.e24.se hämtad 30-01-08

Simon Goodley "Andersen employee's Enron fear" *Telegraph*, 4 Mars 2002
www.telegraph.co.uk hämtad 30-01-08

Simon English "Duncan spells out Andersen failures" *Telegraph*, 14 Maj 2002
www.telegraph.co.uk hämtad 30-01-08