



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET



Företagsekonomiska institutionen
Redovisning och finansiering
Externredovisning och revision FE6500

Revisionens utveckling under de senaste tio åren

- En studie av en prispressad bransch

Magisteruppsats i externredovisning

Höstterminen 2002

Handledare: Ekonomie doktor, docent, Stefan Schiller

Författare: Fredrik Appelgren 790607
Henrik Kjellström 781023

Förord

Vi vill rikta ett varmt tack till vår handledare Stefan Schiller som genom sitt engagemang inspirerat och hjälpt oss. Vi vill också tacka Hanna Backman och Charlotte Sunesson för de råd och den konstruktiva kritik vi fått under uppsatsens gång. Uppsatsen hade inte varit möjligt att genomföra utan våra respondenter och därför vill vi rikta ett stort tack till Mikael Andersson, Dan Brännström, Rolf Bäckström, Gunnar Ek, Bo Gustavsson, Lennart Jonsson, Carl-Magnus Kollberg, Jan Malm och Lennart Wiberg.

Göteborg den 17 januari 2003

Fredrik Appelgren

Henrik Kjellström

appelgrenfredrik@hotmail.com

henrik_kjellstrom@hotmail.com

Sammanfattning

Magisteruppsats i Externredovisning och revision FE6500

Höstterminen 2002

Författare: Fredrik Appelgren och Henrik Kjellström

Handledare: Ekonomie doktor, docent, Stefan Schiller

Titel: Revisionens utveckling under de senaste tio åren - En studie av en prispressad bransch

Bakgrund och frågeställning: Under det sista årtiondet har revisionsarvodena på stora revisionsuppdrag minskat markant. Detta har lett till en diskussion där revisionens kvalitet ifrågasatts. Många röster har gjort sig hörda genom att kritisera dagens revision och menar då att den skulle vara undermålig. Mot bakgrund av den aktuella diskussionen har vi studerat hur kvaliteten på revisionen utvecklats under de senaste tio åren. Vi har också undersökt om det finns ett samband mellan revisionskvalitet och storleken på revisionsarvoden.

Syfte: Uppsatsens syfte är att ge ett svar på den pågående diskussionen om revisionens kvalitet. Undersökningen är intressant för revisorer, revisionsklienter och aktieägare. Studerande på universitetsnivå i företagsekonomi skall se uppsatsen som en vägledning för vidare studier.

Avgränsningar: Revision finns i ett flertal former. Uppsatsen avgränsas till den revision av aktiebolag som enligt aktiebolagslagen är lagstadgad. Arbetet omfattar således inte miljörevision och statlig revision etc. Vidare ämnar uppsatsen inte beskriva hur kvalitetsarbete och kvalitetsstyrning av revision bedrivs.

Strategi och metod: Vi har valt att utgå från en explorativ forskningsstrategi som sedan övergår till en förklarande strategi. Vårt vetenskapliga tillvägagångssätt är kvalitativt då djupintervjuer ligger till grund för uppsatsens resultat. Nio personer har intervjuats och de representerar tre huvudgrupper; revisorer, revisionsklienter och aktieägare. Resultatet av empirin har utvärderats i analysen med utgångspunkt i uppsatsens teoretiska referensram.

Resultat: Mot bakgrund av de reducerade revisionsarvodena är det vanligt att revisionens kvalitet ifrågasatts i den pågående diskussionen. Vår slutsats är att revisionens kvalitet förbättrats under de senaste tio åren. Revisionen är idag noggrannare planerad, effektivare utförd samt bättre rapporterad. Revisionsbyråernas lönsamhet, vad gäller stora uppdrag, har minskat och klienterna får idag mer revision per arvodeskrona.

Förslag till fortsatt forskning: Det är intressant att studera hur revisionsprocessen kan effektiviseras ytterligare. Det skulle också vara intressant att undersöka hur revisionsbyråerna organiserar kvalitetsstyrningen av revisionen. Ytterligare ett exempel på ett intressant ämne kan vara att undersöka om tillvägagångssättet för revision skiljer sig åt mellan revisionsbyråer av olika storlek.

INNHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	1
1.3	PROBLEMFÖRMULERING	2
1.4	SYFTE	3
1.5	AVGRÄNSNING.....	3
1.6	DISPOSITION	3
2	METOD	5
2.1	FORSKNINGSSTRATEGIER.....	5
2.1.1	<i>EXPLORATIVA UNDERSÖKNINGAR</i>	5
2.1.2	<i>BESKRIVANDE UNDERSÖKNINGAR</i>	5
2.1.3	<i>FÖRKLARANDE UNDERSÖKNINGAR</i>	5
2.1.4	<i>VAL AV FORSKNINGSSTRATEGI</i>	5
2.2	UNDERSÖKNINGENS METOD.....	5
2.2.1	<i>KVANTITATIV METOD</i>	5
2.2.2	<i>KVALITATIV METOD</i>	6
2.2.3	<i>VAL AV METOD</i>	6
2.3	DATAINSAMLING	6
2.3.1	<i>PRIMÄRKÄLLOR</i>	6
2.3.1.1	RESPONS- OCH INTERVJUEFFEKTER	6
2.3.1.2	VAL AV INTERVJUPERSONER.....	7
2.3.1.3	REPRESENTATIVITET.....	8
2.3.2	<i>SEKUNDÄRKÄLLOR</i>	8
2.4	RELIABILITET OCH VALIDITET	8
2.4.1	<i>RELIABILITET</i>	8
2.4.1.1	STANDARDISERING	9
2.4.2	<i>VALIDITET</i>	9
2.4.2.1	STRUKTURERING.....	9
2.5	KÄLLKRITIK.....	9
2.5.1.1	KÄLLKRITIK AV PRIMÄRKÄLLOR	10
2.5.1.2	KÄLLKRITIK AV SEKUNDÄRKÄLLOR.....	10
3	TEORETISK REFERENSRAM.....	11
3.1	REVISORNS ROLL	11
3.1.1	<i>REVISORNS OPARTISKHET OCH SJÄLVSTÄNDIGHET</i>	11
3.1.2	<i>REVISIONSKOMMITTÉER</i>	12
3.1.3	<i>PRINCIPAL-AGENT TEORIN</i>	12
3.2	REVISIONSPROCESSEN	12
3.2.1	<i>PLANERING</i>	12
3.2.1.1	VÄSENTLIGHET OCH RISK	12
3.2.1.2	REVISIONSRISKEN	13
3.2.1.3	BEGREPPET INTERN KONTROLL.....	13
3.2.2	<i>GRANSKNING</i>	13
3.2.2.1	GRANSKNING AV INTERN KONTROLL.....	14
3.2.2.2	SUBSTANSGRANSKNING.....	14

3.2.2.3	GRANSKNING MED HJÄLP AV IT-HJÄLPMEDEL	14
3.2.2.4	ATTRIBUT SOM FÖRKNIPPAS MED REVISIONSKVALITET	14
3.2.3	<i>RAPPORTERING</i>	15
3.2.3.1	REVISIONSBERÄTTELSEN	15
3.2.4	<i>MÖJLIGHETER ATT BEDÖMA REVISIONSPROCESSENS KVALITET</i>	15
3.3	REVISIONSARVODEN	17
3.3.1	<i>KOSTNADSEFFEKTIV REVISION</i>	17
3.3.2	<i>VARIABLER SOM PÅVERKAR REVISIONSARVODETS STORLEK</i>	18
3.3.3	<i>LÅGA REVISIONSARVODEN LEDER TILL ATT REVISORERNA AVSÄTTER MINDRE</i>	
	<i>TID TILL VARJE REVISIONSUPPDRAG</i>	18
3.4	SAMMANFATTNING AV DEN TEORETISKA REFERENS RAMEN	19
4	EMPIRI	21
4.1	REVISORERNAS SVAR	21
4.2	FÖRETAGSREPRESENTANTERNAS SVAR	25
4.3	AKTIEÄGARNAS SVAR	29
5	ANALYS	31
5.1	REVISORNS ROLL	31
5.2	REVISIONSPROCESSEN	32
5.3	REVISIONSARVODEN	33
5.4	SAMMANFATTNING AV ANALYSEN	34
6	SLUTSATS	35
6.1	FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING	36
7	KÄLLFÖRTECKNING	37
7.1	LITTERATUR	37
7.1.1	<i>BÖCKER</i>	37
7.1.2	<i>TIDSKRIFTER</i>	37
7.1.3	<i>ÖVRIG LITTERATUR</i>	38
7.2	INTERVJUPERSONER	38
7.2.1	<i>REVISORER</i>	38
7.2.2	<i>FÖRETAGSREPRESENTANTER</i>	39
7.2.3	<i>AKTIEÄGARE</i>	39

FIGURFÖRTECKNING

FIGUR 1.	VARIABLER SOM PÅVERKAR REVISIONENS KVALITET	16
FIGUR 2.	KOSTNADSEFFEKTIVITET OCH "ÖVERREVISION"	17
FIGUR 3.	TEORETISK BAKGRUND	19
FIGUR 4.	TEORETISK REFERENS RAM	20

BILAGOR

BILAGA 1. FRÅGOR TILL REVISORER

BILAGA 2. FRÅGOR TILL FÖRETAGSREPRESENTANTER

BILAGA 3. FRÅGOR TILL AKTIEÄGARE

1 Inledning

Kapitlet inleds med en beskrivning av den bakgrund och problemdiskussion som givit upphov till uppsatsens problemformulering. I kapitlet redogörs också för uppsatsens syfte samt den avgränsning som gjorts. Slutligen redogör vi för uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Under den senaste tioårsperioden har kraven på revisionsbyråerna ökat väsentligt. Många av deras revisionsklienter har expanderat utanför hemlandet och detta har inneburit att kraven på revisionsbyråernas globala organisationer ökat. Utvecklingen inom informationsteknologin har medfört att transaktioner inom samt mellan revisionsklienter skett med allt högre hastighet och har medfört att revisionens komplexitet ökat (Messier 1997). Även myndigheter och normstiftande organ har, genom en allt mer komplex reglering, bidragit till att kraven på revisionen höjts. Dessutom förväntar sig marknaden, företagsstyrelserna och företagsledningarna att årsredovisningarna skall publiceras allt tidigare efter räkenskapsårets slut. Revisorerna har därför mindre tid på sig för att granska bolaget innan revisionsberättelsen skrivs under.

Under 1990-talet har företagsledningarnas ersättningar, i allt högre utsträckning, baserats på aktiekursen och samtidigt har ägarnas avkastningskrav ökat. Detta har medfört att en del bolag manipulerat redovisningen och att stora bolag oväntat gått i konkurs. Revisorerna, som oberoende skall granska bolagen, har således fått en allt viktigare roll i samhället. Allmänhetens krav på revisorns oberoende och kompetens har ökat och det har blivit allt vanligare att revisorer blir stämde av regeringar, aktieägare, och andra grupper (Messier 1997, s.4).

Konkurrensen mellan de globala revisionsbyråerna har, under de senaste tio åren, blivit allt hårdare och flera av de största revisionsbyråerna har fusionerats (Messier 1997, s.17). Detta har lett till en oligopolmarknad för de revisionsuppdrag som har högst revisionsarvode. Den ökade konkurrensen har även lett till att offertupphandlingar av revisionsuppdrag blivit allt vanligare. De många offertupphandlingarna har medfört att revisionsarvodena sjunkit trots att kraven på revisionen ökat. Det är framförallt på de största revisionsuppdragen som revisionsarvodena reducerats men även arvodena på mindre uppdrag har gått ned. En del revisionsklienter har halverat sina revisionskostnader flera gånger under de senaste upphandlingarna (Wennberg A 2002, s.8-9)

Nedan benämns bolag som revideras av en revisionsbyrå för klient.

1.2 Problemdiskussion

Det finns mycket som talar för att revisionsprocessen blivit effektivare jämfört med för tio år sedan. Effektiviseringen skulle kunna innebära att revisionsbyråernas kostnader per uppdrag minskat utan att revisionens kvalitet påverkats negativt. De stora byråerna har bland annat satsat mycket pengar på datoriserade revisionsprocesser (Wennberg B 2002, s.14). Även klienternas interna kontroll antas ha blivit bättre i takt med ett ökat användande av informationsteknologi. Klienternas förbättrade interna kontroll har medfört att revisorerna kan granska större volymer med utgångspunkt från de datoriserade systemen och att behovet av att detaljgranska enskilda poster minskat

(Wennberg A 2002, s.8). Vidare kan en ökad samverkan mellan externrevisor och klient bidra till lägre revisionskostnader (Wennberg 1993). Detta då ett ökat samarbete med en kvalificerad och oberoende internrevisorsfunktion hos klienten kan innebära att den externa revisionens omfattning kan begränsas.

En del kritiker menar dock att de allt lägre revisionsarvodena inte till fullo kompenseras av en effektivare revisionsprocess. Framtagandet av offerter för stora revisionsuppdrag har blivit allt mer kostsamt då det ofta innebär omfattande kontakter med revisionsbyråns globala nätverk. Även revisionsbyråernas kostnader för revisorernas ansvarsförsäkringar har ökat väsentligt under de senaste tio åren (Wennberg B 2002, s.14). Framförallt i USA menar både revisorsorganisationer och myndigheter att de allt lägre arvoden utgör ett hot mot den högkvalitativa och oberoende revisionstjänsten (Wennberg 1993). Även i Sverige har de allt lägre revisionsarvodena medfört att revisionens kvalitet ifrågasatts. Vid upphandling av revision av statliga verk och myndigheter är offerterna offentliga handlingar och det har möjliggjort jämförelser. Vid sådana jämförelser har det ofta hävdats att de offerter som angivits inte kommer att täcka revisionsbyråns självkostnad för att utföra revisionen enligt god redovisningssed. Även vid upphandling av revision av privata klienter har många revisorer uppfattningen att ett stort antal offerter avges där det offererade arvodet ligger under normalarvodet för en väl genomförd revision (Karlsson 1993).

Enligt kritikerna kan de allt lägre revisionsarvodena medföra att revisionen inte blir tillräckligt omfattande och att väsentliga fel i redovisningen inte upptäcks. Anledningen till att väsentliga fel inte upptäcks kan vara att gränsen för vad som anses vara ett väsentligt fel höjs och att vissa granskningsinsatser inte görs varje år utan istället vartannat eller vart tredje år (Wennberg 1993).

Det har också riktats kritik mot att revisionsbyråerna tjänar in en allt större andel av intäkter genom revisionsrådgivning. Försäljningen av rådgivningstjänster anses utgöra ett hot mot revisorns oberoende då den innebär att revisorn får granska effekterna av de råd som han eller någon annan inom byrån givit (Rydin 2002, s.17).

1.3 Problemformulering

Mot bakgrund av att revisionsarvodena reducerats under den senaste tioårsperioden finner vi det intressant att undersöka om detta påverkat revisionens kvalitet. Revisionens kvalitet definieras enligt följande:

”Kvaliteten i revisionservice definieras som av den av marknaden uppskattade sannolikheten att en given revisor kommer att både (1) upptäcka en väsentlig brist i klientens redovisningssystem, och (2) rapportera bristen”.
(Egen översättning: DeAngelo 1981, s.183)

Vi definierar våra två frågeställningar som följer:

- **Hur har kvaliteten på stora revisionsuppdrag¹ utvecklats under den gångna tioårsperioden?**
- **Har det under de senaste tio åren funnits något samband mellan revisionens kvalitet och revisionsarvodets storlek?**

¹ Författarna definierar stora revisionsuppdrag som uppdrag där revisionsarvodet överstiger 500 000 kr.

1.4 Syfte

Uppsatsen ämnar ge ett svar på den pågående diskussionen om huruvida revisionskvaliteten på stora uppdrag försämrats av den rådande prispressen. Studien är intressant för de revisorer som tar fram revisionsoffert och planerar revisionsuppdrag. Även tjänstemän som är anställda hos klienter och som deltar i urvalsprocessen av revisionsbyrå, har stor behållning av att läsa uppsatsen. Båda dessa grupper har ett intresse av att få reda på hur revisionens kvalitet utvecklats under den gångna tioårsperioden samt om det funnits något samband mellan revisionens kvalitet och revisionsarvodets storlek. Uppsatsen är också intressant för alla de aktieägare som, under den senaste tioårsperioden, undrat om revisionens kvalitet har påverkats av de allt lägre revisionsarvodena.

1.5 Avgränsning

Det finns ett flertal former av revision såsom t.ex. miljörevision och statlig taxeringsrevision. Uppsatsen är avgränsad till att behandla den revision av aktiebolag som är lagstadgad enligt aktiebolagslagen. Revisorns uppgifter definieras således enligt följande:

”Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så omfattande som god revisionsredovisning kräver. Om bolaget är ett moderbolag, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden” (aktiebolagslagen, 10 kap 3§).

Vidare är uppsatsen avgränsad till att inte beskriva hur kvalitetsarbete och kvalitetsstyrning av revision bedrivs. Undersökningen omfattar endast revision som utförs i Sverige.

1.6 Disposition

Kapitel 1: Inledning

Kapitlet inleds med uppsatsens bakgrund. Därefter presenteras problemdiskussion, problemformulering, syfte och avgränsning.

Kapitel 2: Metod

I metodkapitlet beskrivs undersökningens tillvägagångssätt. Kapitlet inleds med en redogörelse för vår forskningsstrategi. Därefter beskrivs vårt val av metod samt tillvägagångssätt för att samla in information. I slutet av kapitlet beskriver vi hur vi agerat för att säkerställa att uppsatsen har en hög kvalitet.

Kapitel 3: Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras undersökningens teoretiska referensram. Kapitlet är indelat i följande avsnitt: revisorns roll, revisionsprocessen och revisionsarvoden.

Kapitel 4: Empiri

I empirikapitlet presenteras resultatet av intervjuerna. I undersökningen har revisorer, företagsrepresentanter och representanter för aktieägare intervjuats.

Kapitel 5: Analys

I analyskapitlet analyseras empirin med utgångspunkt i undersökningens teoretiska referensram.

Kapitel 6: Slutsats

I detta kapitel presenteras våra slutsatser. Vi ger även förslag på fortsatt forskning.

2 Metod

Kapitlet inleds med ett avsnitt om forskningsstrategier som följs av ett avsnitt om valet av metod. Därefter följer en redogörelse över hur vi samlat in information. I den senare delen av kapitlet beskriver vi i vilken mån det går att dra generaliserande slutsatser av undersökningen. Kapitlet avslutas med ett avsnitt som beskriver hur vi gått tillväga för att uppsatsen skall uppnå god reliabilitet och validitet.

2.1 Forskningsstrategier

Undersökningens genomförande baseras på den forskningsstrategi som forskaren definierat. Strategin bestäms med utgångspunkt i hur välstrukturerat forskningsproblemet är (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997, s.218).

2.1.1 Explorativa undersökningar

Explorativa undersökningar kännetecknas av att de studerar ett svåravgränsat problem där forskaren har en oklar uppfattning om vilka egenskaper eller relationer som är viktiga. En typisk egenskap för dessa undersökningar är att de bör kunna anpassas till de resultat och kunskaper som forskaren får under arbetets gång (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997, s.218).

2.1.2 Beskrivande undersökningar

En beskrivande undersökning har inte för avsikt att undersöka orsaksförhållanden. Forskaren vet vad han vill ha reda på men inte svaren. Undersökningens problem är tämligen klart strukturerat och normalt används statistiska urvals och analysmodeller (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997, s.219).

2.1.3 Förklarande undersökningar

Förklarande undersökningar syftar till att studera orsak och verkan. Undersökningar av det här slaget kännetecknas av ett väl strukturerat problem, hypoteser samt antaganden om att en faktor påverkar en annan (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997, s.219).

2.1.4 Val av forskningsstrategi

Det är vanligt att undersökningar inleds med en explorativ fas som syftar till att kartlägga vilket material som bör behandlas i studien. Ofta övergår undersökningen sedan till en beskrivande eller förklarande fas (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997, s.219). Vår uppsats har i inledningsskedet en explorativ karaktär då vi sätter oss in i de faktorer som har betydelse för uppsatsens problemformulering. Undersökningen övergår sedan till en förklarande fas där vi undersöker om det finns något samband mellan revisionsarvodets storlek och revisionens kvalitet.

2.2 Undersökningens metod

Med metod avses forskarens vetenskapliga tillvägagångssätt för att närma sig och behandla ett ämne (Ejvegård 1996, s.29). Valet av metod görs med utgångspunkt i den information som skall samlas in. Det finns två grundläggande metoder (Holme & Solvang 1991, s.13).

2.2.1 Kvantitativ metod

Kvantitativa metoder kännetecknas av att de utmynnar i numeriska observationer eller låter sig transformeras till sådana (Backman 1998, s.31). Kvantifierade data kallas

hårddata och kan behandlas statistiskt (Ejvegård 1996, s.35). Mjukdata är fakta som inte kan omskrivas i numeriska termer. Det är lättare att göra mer exakta och objektiva jämförelser om hårddata används i en undersökning. En kvantitativ metod är i hög utsträckning präglad av kontroll från forskarens sida eftersom han bestämmer vilka parametrar som skall omfattas av undersökningen (Holme & Solvang 1991, s.13).

2.2.2 Kvalitativ metod

Kvalitativa metoder karakteriseras av att de inte använder sig av siffror eller tal (Backman 1998, s.31). Syftet med kvalitativa undersökningar är att skaffa en djupare kunskap än den som erhålls vid kvantitativa metoder. Kvalitativa metoder används när ambitionen är att försöka förstå eller analysera helheter. Resultatet av en undersökning som baseras på kvalitativt material präglas ofta av den person som utför arbetet (Patel & Davidson 1994, s.99-100).

2.2.3 Val av metod

För att erhålla en djupare kunskap om hur revisionen har utvecklats under de senaste tio åren har vi valt att samla in det empiriska materialet genom muntliga intervjuer. Syftet med intervjuerna är att samla in mjukdata och vi har således inte för avsikt att behandla informationen statistiskt. Därför har vi valt att använda den kvalitativa metoden.

2.3 Datainsamling

Det finns två huvudtekniker för datainsamling. Antingen använder forskaren material som samlats in vid tidigare undersökningar eller så samlar han in ny data. Forskaren kan också kombinera de två teknikerna (Arbnor & Bjerke 1994, s.241).

2.3.1 Primärkällor

Ögonvittnesskildringar och förstahandsrapporteringar kallas primärkällor (Patel & Davidson 1994, s.56). Vårt empiriska material baseras uteslutande på muntliga, kvalitativa intervjuer som skett genom att vi besökt respondenterna på deras respektive arbetsplats. Anledningen till att vi valt att göra egna intervjuer är att vi inte hittat något skrivet material som beskriver hur revisionens kvalitet utvecklats under de senaste tio åren.

2.3.1.1 Respons- och intervju effekter

Det finns alltid en risk för en viss skevhet i intervju svar. Därför är det viktigt att intervjuaren är medveten om de faktorer som kan påverka respondentens svar. Intervjuaren kan t.ex. omedvetet eller medvetet påverka hur respondenterna svarar. Det kan också finnas en stark vilja hos respondenten att vara intervjuaren till lags. Om det uppstår en motsättning mellan intervjuaren och respondenten kan även detta medföra att svaren inte motsvarar respondentens verkliga uppfattning. De faktorer som kan leda till att intervju svaren blir skeva brukar kallas för respons- eller intervju effekter. Om olika intervjuare utför intervjuerna kan allvarigare former av skevhet upptäckas när intervju svaren jämförs. Om en och samma person utfört alla intervjuer kan det medföra att en sådan snedvridning förblir omedveten (Bell 1995, s.94).

För att minska risken för att vi skall styra respondenternas svar har vi använt intervjufrågor som definierats på förhand (se bilaga 1, 2 och 3). Efter att frågorna

formulerats har vi låtit vår handledare² granska dem. Detta för att försäkra oss om att frågorna, i möjligaste mån, är objektiva. Vi har innan den första intervjun bestämt vem som skall ställa frågor på respektive intervju. Fördelningen gjordes med utgångspunkt i att varje författare skulle ställa frågor vid hälften av intervjuerna. Detta för att öka sannolikheten att vi, vid en jämförelse av respondenternas svar, skulle upptäcka om dem påverkats av den som ställde frågorna.

2.3.1.2 Val av intervjupersoner

Enligt Sutton (1993) finns det tre grupper i samhället som har intresse av revisionen och dess kvalitet. Intressenterna utgörs av externa användare, klienter och revisorer. I den externa gruppen av intressenter ingår nuvarande och potentiella investerare och kreditgivare. Klienterna utgörs av den högsta ledningen för det granskade bolaget samt dess ekonomipersonal och revisionskommitté. Gruppen revisorer inbegriper både de revisorer som arbetar med uppdraget och ledningen för hela revisionsbyrån.

Vi har valt att intervjua representanter från samtliga tre grupper. Uppsatsens respondenter består av fyra revisorer, tre representanter för klienter och två aktieägarrepresentanter. Innan intervjuerna har vi tagit kontakt med samtliga respondenter för att försäkra oss om att de besitter kunskap som är relevant för uppsatsens problemformulering.

I undersökningen har en auktoriserad revisor från var och en av de fyra revisionsbyråerna med störst omsättning i Sverige intervjuats. Medverkande revisionsbyråer är således Deloitte & Touch, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PriceWaterHouseCoopers. Väl etablerad personal³ från dessa revisionsbyråer har, med utgångspunkt i att uppsatsen är avgränsad till att behandla kvaliteten på stora revisionsuppdrag, hänvisat oss till de här personerna. De intervjuade auktoriserade revisorerna har alla arbetat med revision i över tio år och är alla delägare i sina revisionsbyråer.

De respondenter som representerar klienter består av ekonomichefen och internrevisionschefen på AB Volvo samt den som är ansvarig för den externa revisionen på SKF AB. Samtliga representanter för klienter har sedan flera år tillbaka frekvent kontakt med koncernens externa revisorer. Två av dem har arbetat som auktoriserade revisorer till och med år 1992 respektive år 1996.

Ägarrepresentanterna utgörs av en representant för förbundet Aktiespararna⁴ och en representant för Andra AP-fonden. Representanten för aktiespararna har varit medlem i förbundet i 19 år och arbetar idag med bolagsbevakning. Varje år möter han representanter för de största revisionsbyråerna för att diskutera aktuella frågeställningar. Representanten för Andra AP-fonden är, sedan två år tillbaka, informationsdirektör och ansvarig för Corporate Governance .

² Stefan Schiller är Docent på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet och ingår i kompetensgruppen för externredovisning och företagsanalys.

³ Till författarnas definition av väl etablerad revisionsbyråpersonal räknas personalchefer, byråchefer och auktoriserade revisorer.

⁴ Förbundet Aktiespararna representerar aktieägare. Förbundet bildades år 1965 och hade 1 118 000 medlemmar vid årsskiftet 2001/2002.

En mer detaljerad beskrivning av respondenterna finns i kapitel 7.2 Intervjupersoner.

2.3.1.3 Representativitet

Urvalets representativitet bestäms av i vilken mån urvalet representerar den större helhet författarna försöker beskriva eller förklara. Representativiteten är helt avgörande för i vilken mån undersökningens resultat blir generaliserbart (Arbnor & Bjerke 1994, s.239).

Svaren från de revisorer som deltar i undersökningen utgör ett tillräckligt underlag för att det skall gå att dra generaliserade slutsatser om den genomsnittlige revisorns uppfattning. Generaliserbarhet uppnås genom att vi intervjuar revisorer med relevant kunskap från fyra olika revisionsbyråer. Även representanterna för klienterna och aktieägarna har en stor kunskap inom området och de bidrar till att vi får en god inblick i hur revisionen har utvecklats. På grund av att antalet klient- och ägarrepresentanter, som deltar i undersökningen, är begränsat kan vi inte dra generella slutsatser om hur grupperna uppfattar revisionens utveckling under de gångna tio åren.

2.3.2 Sekundärkällor

De källor som inte är primärkällor kallas sekundärkällor (Patel & Davidson 1994, s.56). En sekundärkälla innebär att någon annan gjort en tolkning av saker och ting som ägt rum (Bell 1995, s.65-66). Den sekundärdata som används för informationssamling till uppsatsen utgörs till största delen av väl ansedda vetenskapliga tidskrifter inom redovisnings- och revisionsområdet. Även böcker och en licentiatuppsats som berör ämnesområdet ifråga ingår i uppsatsens teoretiska referensram. Genom att läsa revisionstidskriften *Balans* och olika finanstidningar har vi satt oss in i den aktuella diskussionen om huruvida de allt lägre revisionsarvodena har påverkat revisionens kvalitet.

2.4 Reliabilitet och Validitet

Det är viktigt att den metod som används för att samla in information granskas för att säkerställa att den information som författaren får fram är tillförlitlig och giltig (Bell 1995, s.66).

2.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet eller tillförlitlighet är ett mått på i vilken utsträckning ett instrument eller tillvägagångssätt ger samma resultat vid olika tillfällen under i övrigt lika omständigheter (Bell 1995, s.62). För att en undersökningsmetod skall ha hög reliabilitet skall den vara oberoende av undersökare och, beroende på graden av generalisering, oberoende av den undersökta enheten (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997, s.39). Då vår informationsinsamling sker genom muntliga intervjuer kan informationen påverkas av vår egen uppfattning. Eftersom vi intervjuar ett begränsat antal respondenter går det inte att bortse från risken för att en liknande undersökning med andra respondenter skulle innebära ett resultat som skiljer sig något från det vi fått fram.

Vi har medvetet arbetat för att säkerställa att undersökningen utförs med en hög reliabilitet. Vid alla intervjuer utom en har uppsatsens båda författare deltagit och samtliga intervjuer har spelats in med diktafon. Intervjuerna har transkriberats senast två dagar efter de ägt rum. Åtgärderna har vidtagits för att det empiriska materialet i hög grad skall återspegla respondenternas uppfattningar.

2.4.1.1 Standardisering

För att reliabilitet skall uppnås är det viktigt att alla respondenter i en viss grupp får samma frågor i samma ordning. Sådana intervjuer har en hög grad av standardisering och är lämpliga i undersökningar som syftar till att jämföra och generalisera (Patel & Davidson 1994, s.60-61). För att uppnå en hög grad av standardisering har vi undvikit att justera frågorna i intervjuguiderna efter att den första respondenten i respondentgruppen intervjuats. Vi har även undvikit att ställa frågor som inte ingått i intervjuguiderna. Detta har minskat risken för att respondenterna skulle bli styrda till att svara på ett visst sätt.

2.4.2 Validitet

Validitet är ett mått på om en viss fråga mäter eller beskriver vad man vill att den skall beskriva eller mäta. En fråga kan var reliabel, dvs. den resulterar i nästan samma svar vid olika tillfällen, utan att mäta det den är avsedd att mäta (Bell 1995, s.63). Vi har vidtagit flera åtgärder för att säkerställa undersökningens validitet.

Innan intervjuperiodens början formulerades frågorna i intervjuguiden med utgångspunkt i uppsatsens teoretiska referensram. Därefter granskades samtliga intervjuguiden med utgångspunkt i uppsatsens problemformulering och frågor som inte ansågs vara relevanta utelämnades. Vi har också låtit vår handledare granska intervjuguiderna.

2.4.2.1 Strukturering

Frågornas grad av strukturering styr respondentens svarsutrymme. Intervjufrågor med fasta svarsalternativ är helt strukturerade medan frågor utan svarsalternativ ger respondenten större utrymme att svara. I frågor utan svarsalternativ avgörs graden av strukturering av hur frågan formuleras (Patel & Davidson 1994, s.61).

De frågor som ingår i intervjuguiderna är relativt öppna. Detta beror på att vi sökt en djup förståelse för revisionens utveckling. Om vi använt frågor med fördefinierade svarsalternativ hade risken för att vi missat väsentlig information varit större. Detta eftersom vi inte kände till alla faktorer och relationer som har betydelse för uppsatsens undersökning.

2.5 Källkritik

Tillförlitligheten hos uppsatsens källor har en avgörande betydelse för undersökningens trovärdighet (Ejvegård 1996, s.59). Därför måste alla källor granskas kritiskt. För att bedöma källor kan man använda sig av så kallade källkritiska kriterier. De tre viktigaste beskrivs nedan (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997, s.153).

Samtidskrav - innebär att ju närmare händelsen beskrivningen är gjord desto mer trovärdig är den.

Tendenskritik – innebär att uppgiftslämnaren själv kan tjäna på att svara på ett sätt som inte speglar dennes verkliga uppfattning.

Beroendekritik – innebär att källorna kontrolleras för att se om de är beroende av varandra. De kanske återger uppgifter från samma källa.

2.5.1.1 Källkritik av primärkällor

Samtliga av de revisorer som ställer upp som respondenter i uppsatsen har arbetat med stora klienter under de senaste tio åren. Två av de tre klientrepresentanterna har, som revisorer, arbetat med stora revisionsuppdrag under 1990-talets början. Samtliga representanter för klienter har haft en omfattande kontakt med sina respektive företags externrevisorer sedan flera år tillbaka. Ägarrepresentanterna har, under de senaste tio åren, följt diskussionen om de allt lägre revisionsarvodena. Enligt vår uppfattning lever dessa källor väl upp till samtidskravet.

Under intervjuerna kan revisorerna bli frestade av att svara på ett sätt som inte speglar deras verkliga uppfattning. Detta då de har ett intresse av att få deras respektive revisionsbyrå att verka trovärdig. Även representanterna för klienter kan ha skäl till att lämna svar som skiljer sig från deras verkliga uppfattning. För att minska risken för att respondenterna medvetet ger missvisande svar har vi, innan intervjuernas början, informerat respondenterna om att alla svar behandlas anonymt i uppsatsen. Anonymiteten har minskat respondenternas incitament för att medvetet svara på ett sätt som gynnar dem själva eller deras arbetsgivare.

Vi finner ingen anledning att tro att våra respondenter på något sätt skulle vara beroende av varandra.

2.5.1.2 Källkritik av sekundärkällor

En stor majoritet av uppsatsens teoretiska referensram är skriven under 1990-talet. Det var då de största prissänkningarna på revision skedde. Vi finner således att samtidskravet är uppfyllt.

I uppsatsens teoretiska referensram ingår väl ansedda vetenskapliga tidskrifter, böcker som används för undervisning på universitetsnivå och en licentiatuppsats. Litteraturen är granskad av välrenommerade personer inom ämnesområdet i fråga och det anser vi ökar dess trovärdighet vad gäller oberoende.

3 Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras den teoretiska referensram som ligger till grund för vår analys. Kapitlet inleds med en beskrivning av revisorns roll som sedan följs av en beskrivning av revisionsprocessen och revisionsarvodet. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av den teoretiska referensramen och en redogörelse för vår teoretiska modell.

3.1 Revisorns roll

Revisorn väljs på bolagsstämman och arbetar på uppdrag av aktieägarna. Han skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.

3.1.1 Revisorns opartiskhet och självständighet

Enligt aktiebolagslagen, som trädde i kraft den första januari 1999, väljs en revisor på fyra år. Perioden som en revisor är verksam hos en klient kan dock vara längre eller kortare. En revisor kan bli avsatt av bolagsstämman i förtid och har också möjlighet att på eget initiativ avgå innan de fyra åren är slut. En bolagsstämman har också möjligheten att välja om en revisor efter fyraårsperiodens slut (FAR 2002, s.13). En undersökning som utförts av Knapp (1991, s.35-52) visade att revisionens kvalitet blev högre om revisorn haft uppdraget i tre år eller längre tid.

För att revisorn skall få omvärldens förtroende är det mycket viktigt att han agerar opartiskt och självständigt samt att han tillämpar tystnadsplikt. Kraven på revisorn regleras i aktiebolagslagen, i revisorslagen, i revisorsförordningen och i särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden (FAR 2002, s.13).

För att revisionsberättelsen skall vara trovärdig krävs det att revisorn inte påverkas av andra intressen än att göra en bra revision. Enligt gällande reglering skall revisorn vara objektiv i sitt ställningstagande och måste därför avstå från uppdrag som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. Nedan ges en sammanfattning jävsreglerna i aktiebolagslagen.

Enligt aktiebolagslagen får en revisor inte:

- äga någon del i bolaget eller i annat bolag i samma koncern
- ingå i företagsledningen för bolaget eller i något annat bolag i koncernen eller biträda vid bokföring eller medelsförvaltning eller klientens kontroll däröver
- vara anställd hos eller på annat sätt underordnad eller i beroende ställning till bolaget eller dess ledning och styrelse.
- vara verksam i samma rörelse som den yrkesmässigt biträder vid grundbokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver
- vara gift eller sambo eller syskon med någon medlem i bolagets styrelse eller ledning
- stå i låneskuld till klienten eller någon annan klient i samma koncern eller ha en förpliktelse som en sådan klient har ställt säkerhet för

3.1.2 Revisionskommittéer

Framväxten av revisionskommittéer har varit relativt långsam i Sverige. Detta trots att det bedrivits mycket forskning inom området och att nästan samtliga resultat visar att revisionskommittéer bidrar till ett ökat oberoende för den externa revisorn. Enligt Knapp (1987) är revisionskommittéernas främsta uppgift att säkerställa en hög revisionskvalitet och det kan bland annat innebära att de tar den externa revisorns parti framför företagsledningen vid en revisionskonflikt. Detta anses bidra till ett ökat oberoende för den externa revisorn.

Willingham och Jacobsson (1985) visade att revisionskommittéernas deltagande i urvalsprocessen av revisorer skulle leda till att större vikt fästes vid frågor rörande kvalitet i revisionen. Vidare visade författarna att revisionskommittéer stärker den externa revisorns oberoende inför företagsledningen.

3.1.3 Principal-agent teorin

Principal-agent teorin beskriver en uppdragsrelation mellan två partner. En sådan relation anses förekomma då den ena parten (uppdragstagaren) agerar på uppdrag av den andra parten (uppdragsgivaren). Uppdragstagaren utgör då agenten och uppdragsgivaren principalen. Enligt många forskare är förhållandet mellan aktieägare och företagsledning ett klassiskt principal-agentförhållande. DeFond (1992, s.16-31) studerade konflikter som uppstår mellan företagsledningens och aktieägarnas incitament, och vidden av dessa konflikter. DeFonds forskning visade att ju högre grad av agentkonflikt, desto högre är efterfrågan på kvalitet i revisionen.

3.2 Revisionsprocessen

Revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning. Revisionsprocessen består av tre faser: planering, granskning och rapportering (FAR 2002, s.13). Faserna beskrivs nedan.

3.2.1 Planering

Under den inledande planeringen av revisionsuppdraget bestäms vilka områden som skall granskas. Planeringen omfattar också tidsplan, val av granskningsmetoder samt vem som skall utföra en viss granskningsåtgärd. Eftersom ett revisionsuppdrags resurser är begränsade måste revisorn välja de granskningsmetoder som är mest effektiva för att komma fram till uttalandena i revisionsberättelsen. En god planering gör att arbetsinsatserna under revisionsuppdraget ger ett så bra beslutsunderlag som möjligt för uttalandena i revisionsberättelsen (FAR 2002, s.21, 23).

3.2.1.1 Väsentlighet och risk

Väsentlighet och risk är grundläggande begrepp inom all revision. De avgör bland annat vad revisionen ska inriktas på samt dess omfattning. I rekommendationen ”Revisionsprocessen” definierar FAR:s väsentliga fel enligt följande:

”Fel i årsredovisningen kan betecknas som väsentliga om dem är av sådan omfattning eller art att de, om de varit kända för en omdömesgill intressent/bedömare, hade påverkat dennes ställningstagande” (FAR 2002, s.22-23).

Revisorn avgör själv med utgångspunkt i klientens natur vilket belopp som är väsentligt. Ofta används mer eller mindre fasta procentsatser av vissa nyckeltal som vägledning vid fastställandet av vad som är väsentligt (FAR 2002, s.23).

För att kunna planera revisionen mot rätt områden måste revisorn göra en företagsanalys som även benämns väsentlighets- och riskanalys. Analysen är relativt omfattande och syftet med den är att revisorn skall:

- ⇒ Förstå klientens verksamhet och de risker som kan orsaka väsentliga fel i årsredovisningen och dessutom
- ⇒ Förstå vilken intern kontroll företagsledningen har över det som händer i företaget.

Om analysen är otillräcklig är det lätt att granska fel saker och därmed inte ägna tillräcklig uppmärksamhet åt områden med risk för väsentliga fel (FAR 2002, s.22-23).

3.2.1.2 Revisionsrisken

Den risk som finns för att revisorn ska göra ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen kallas revisionsrisk och påverkas av tre andra risker: inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk.

Risken för att det blir fel i årsredovisningen eller att det finns brister i förvaltningen på grund av klientens verksamhetsnatur kallas för inneboende risk. Kontrollrisk är risken för att fel inte upptäcks av klientens egna system för intern kontroll. Risken för att väsentliga fel inte upptäcks under revisionen kallas upptäcktsrisk (FAR 2002, s.23-25).

3.2.1.3 Begreppet intern kontroll

Intern kontroll härrör sig till kontrollrisken. För att bedöma klientens interna kontroll måste revisorn, innan granskningen påbörjas, sätta sig in i vilka kontrollsystem företaget disponerar. I Sverige använder FAR följande definition av intern kontroll:

”den interna kontrollen omfattar kontrollen över bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt. Den omfattar även de delar av bolagets organisation och rutiner som säkerställer att redovisningen blir riktig och fullständig samt att bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordningen och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras i enlighet med styrelsens och VD:s intentioner” (FAR 2002, s.37).

3.2.2 Granskning

Valet av granskningsmetod beror i hög grad på kvaliteten på den interna kontrollen och på möjligheten att använda datorn som hjälpmedel (FAR 2002, s.38). Om klientens interna kontrollsystem bedöms fungera väl vid väsentlighets- och riskanalysen är ingående substansgranskning ett mindre effektivt sätt att revidera än att verifiera att kontrollerna fungerat väl. Inget kontrollsystem är dock 100 procent korrekt vilket medför att revisorn alltid måste utföra en viss substansgranskning (FAR 2002, s.38).

3.2.2.1 Granskning av intern kontroll

Revisorn börjar sin revision, som ovan diskuterats, med att göra en väsentlighets- och riskanalys där bland annat klientens interna kontroll utvärderas. Under granskningen av den interna kontrollen gör revisorn direkta iakttagelser av hur kontrollerna görs, talar med personal, studerar dokumentation och testar olika kontrollmoment för att se hur de fungerar (FAR 2002, s.39).

Om granskningen av den interna kontrollen visar att den fungerar på ett godtagbart sätt så innebär det inte att revisorn kan låta bli att verifiera en väsentlig kontroll året därpå. Men verifieringen behöver inte vara lika omfattande – såvida inte klientens system har ändrats (FAR 2002, s.39-40).

3.2.2.2 Substansgranskning

Granskning av olika resultat- och balansposter och de transaktioner som givit upphov till dessa poster kallas substansgranskning. Även analyser av trender, jämförelse av uppgifter och nyckeltal benämns substansgranskning men sådana analyser kallas också för analytisk granskning. Det är vanligt att analytisk granskning förekommer vid väsentlighets- och riskanalys. Substansgranskning är mer tidskrävande än granskning av intern kontroll. Ett ökat utnyttjande av IT-hjälpmiddel har gjort att behovet av substansgranskning minskat (FAR 2002, s.39-40).

3.2.2.3 Granskning med hjälp av IT-hjälpmiddel

Revisionens inriktning styrs i hög grad av klientens IT-miljö. Revisorn måste själv avgöra hur stor del av revisionen som skall utgöras av granskning av enskilda poster respektive granskning av system. Det är nödvändigt att använda IT-hjälpmiddel för att revisionen skall kunna genomföras med god kvalitet. Under granskningen av systemen inriktas arbetet särskilt på de kontroller som ska garantera att alla godkända transaktioner bearbetas och att bearbetningen sker på ett korrekt sätt i alla led (FAR 2002, s.45). Vid granskning av enskilda poster använder revisorn olika IT-hjälpmiddel för att identifiera stora belopp och avvikande transaktioner. Under väsentlighets- och riskanalysen ställer revisorn IT-relaterade kontrollfrågor (FAR 2002, s.47). Vidare kan revisorn analysera affärsprocesser och system samt dokumentera dessa grafiskt med IT-stöd. Datorer underlättar också jämförelser av det reviderade bolagets utveckling med utveckling i andra bolag. IT-hjälpmiddel används även vid urval och utvärdering av stickprov. Dagens IT-stöd ger även revisionsbyråerna möjligheten att lagra stora mängder information på ett säkert sätt samtidigt som informationen blir tillgänglig för andra medarbetare (FAR 2002, s.45).

3.2.2.4 Attribut som förknippas med revisionskvalitet

Aldhizer och Miller m.fl. (1995) genomförde en undersökning baserad på material från 93 revisioner utförda av CPA Federal Assistance Audit Quality Task Force⁵. Syftet med studien var att undersöka revisionernas kvalitet och lämna förslag på förbättringar. Författarna undersökte vilka attribut som påverkar revisionens kvalitet. Undersökningen visade tre attribut som har stor betydelse för revisionens kvalitet.

⁵ Certified Public Accountant -Federal Assistance Audit Quality Task Force utför revisioner på uppdrag av den amerikanska staten.

Det första attributet hänförs till hur mycket tid den ansvarige revisorn lägger ned på revisionen. Undersökningen visade att ju mer den ansvarige revisorn engagerade sig i uppdraget desto högre blev kvaliteten på revisionen. Det andra attributet handlar om den uppdragsansvariges kompetens. Enligt undersökningen blir revisionsuppdragets kvalitet bättre om den uppdragsansvarige revisorn är en certifierad CPA vilket i Sverige närmast kan jämföras med en auktoriserad revisor. Detta då innehavandet av titeln innebär att revisorn har vissa kunskaper. Det tredje attributet som associeras med kvalitet på revision är i vilken mån en delägare i revisionsbyrån, som inte arbetar med uppdraget i fråga, överblickar det löpande arbetet och granskar slutprodukten innan den levereras. Undersökningen visade att en sådan dubbelkoll bidrar till en högre kvalitet på revisionen.

3.2.3 Rapportering

Revisorn lämnar både muntliga och skriftliga rapporter till olika beslutsfattare hos klienten. Om rapporterna innehåller anmärkningar lämnas i regel också konstruktiva förslag på förbättringar. Det är viktigt att klienten meddelas om eventuella brister i god tid så att den hinner åtgärda felet innan det är dags för revisionsberättelse. Väsentliga fel och brister skall rapporteras till VD och ofta även till styrelsen. Fel som är så väsentliga att årsredovisningen inte kan sägas vara upprättad enligt årsredovisningslagen eller enligt god redovisningssed måste rapporteras i revisionsberättelsen (FAR 2002, 61-62).

3.2.3.1 Revisionsberättelsen

Revisionsberättelsen är den enda offentliga rapporten. I den rapporterar revisorn till bolagsstämman om årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen. En revisionsberättelse utan anmärkningar utformas enligt en standard som FAR fastställt (FAR 2002, s.61-62). En revisionsberättelse enligt standardutformning är inte någon garanti för att allt är i sin ordning. I den står det endast att revisorn i rimlig grad har försäkrat sig om att det inte finns några väsentliga fel. Om revisorn inte har hunnit göra en tillräckligt omfattande granskning skall det framgå (FAR 2002, s.62-63).

3.2.4 Möjligheter att bedöma revisionsprocessens kvalitet

Eklöv (1998, s. 144) har i en litteraturstudie undersökt vilka kvalitetskontroller som görs i syfte att höja kvaliteten på revisionen. Under arbetets gång framkom det att praktikerna famlade sig fram i mörkret i sina strävanden att kontrollera och förbättra kvaliteten i sitt arbete. Litteraturstudien visade att såväl den teoretiska som praktiska kunskapen om vad som påverkar kvaliteten i revisionen var otillräcklig. Eklöv breddade då sin forskning i syfte att åstadkomma en teoretisk syntes för vad kvalitet i revisionen kan vara.

Eklövs licentiatuppsats resulterade i bland annat 22 variabler som påverkar revisionsprocessens kvalitet. Då tidigare forskning framförallt fokuserat på revisorernas behov av att definiera kvalitet ville Eklöv komplettera detta med andra intressenters syn.

	Egenskap/surrogat	Transparanta kvalitetsvariabler																Surrogat för kvalitet					
		Tidsanpassning	Förändringar hos klient	Riskbedömning	Förståelse för klientens system	Oberoende attityd	Grundlighet	Kunskap och erfarenhet	Ovanliga poster	Byråsursernas tillgänglighet	Tidsrestriktioner	noggrannhet i bedömningar	Arvodesdebitering	Analys av tidsbudget	Korrespondens med regler och rekommendationer	Korrespondens med byråns regler	Korrekt urval	Dokumentation	Lågre arvode	Uppfattat oberoende	Agentkonflikt	Innehavstid	Byråstorlek
Revisor		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Bolagsledningen			x		x	x			x						x	x							
Aktieägare																							

Figur 1. Variabler som påverkar revisionens kvalitet. Källa: Eklöv 1998, s. 144

Figuren ovan visar intressenternas möjligheter att uppleva och bedöma revisionens kvalitetsegenskaper. Av figuren framgår det att den enda intressent som kan uppleva revisionsprodukten som fullt transparent är revisorn. Aktieägarna däremot är enbart hänvisade till surrogat för att bedöma kvaliteten på revisionen. Eklöv definierar variablerna enligt följande:

Tidsanpassning: En god tidsanpassning innebär att revisionen utförs i enlighet med den tidsplan som revisorn lagt upp.

Förändringar hos klient: Det är viktigt att uppmärksamma förändringar hos klienten.

Riskbedömning: Revisorn identifierar de områden där det föreligger risk för väsentliga fel.

Förståelse för klientens system: Är betydelsefullt framförallt i planeringsfasen av revisionen samt vid granskning av förvaltningen.

Oberoende attityd: Revisorns oberoende är av betydelse under hela revisionen.

Grundlighet: Revisionen bör utföras noggrant.

Kunskap och erfarenhet: Revisorns kompetens är avgörande för revisionens resultat.

Ovanliga poster: Skall granskas om de är väsentliga.

Byråresursernas tillgänglighet: Tillgängligheten hos revisionsbyråns experthjälp.

Tidsrestriktion: Den viktigaste tidsrestriktionen som påverkar revisionen är det datum då årsredovisningen skall avges.

Noggrannhet i bedömningar: Det är viktigt att rapporteringen sker med stor noggrannhet.

Arvodesdebitering och analys av tidsbudget: En analys av tidsbudgeten sker i slutet av uppdraget för att kunna debitera på ett korrekt sätt och för att kunna erhålla återkoppling.

Korrespondens med regler och rekommendationer och korrespondens med byråns regler: Det är viktigt för att revisorn t.ex. inte skall acceptera ett uppdrag där han är jävig.

Korrekt urval: Revisorn skall granska rätt områden.

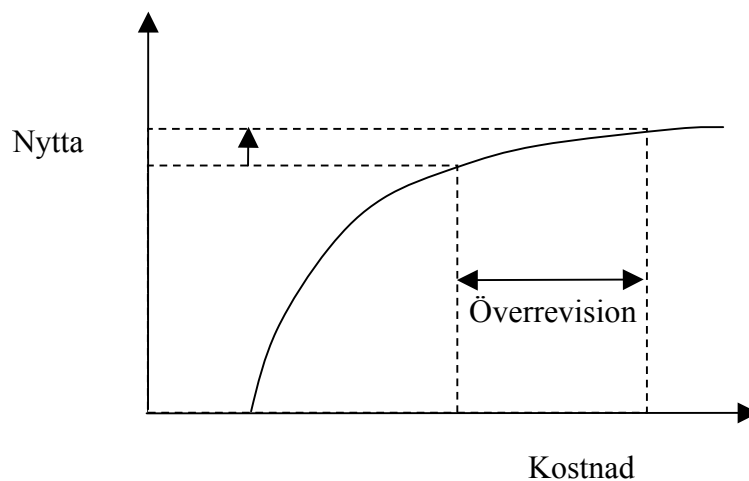
Dokumentation: Revision måste dokumentera sina bedömningar och beslut.

3.3 Revisionsarvoden

Stora revisionsuppdrag upphandlas på offert. Det finns flera faktorer som påverkar revisionsarvodets storlek. Det är viktigt att hitta en rimlig nivå på revisionsarvodet som accepteras av båda parter och som gör det möjligt att utföra revisionen med en godtagbar kvalitet.

3.3.1 Kostnadseffektiv revision

Sedan mitten av 1980-talet har revisionen gått från att vara baserad på stickprov till att fokusera på de granskningsområden där den gör störst nytta, d.v.s. där risken för väsentliga fel är störst. Detta har gjort att revisionen blivit mindre tidskrävande och mer kostnadseffektiv. Enligt Power (1997, s. 77) är det inte kostnadseffektivt att, utöver de områden där det föreligger en risk för väsentliga fel, revidera områden som endast ger en marginell nytta. Bilden nedan illustrerar det som av Power benämns "överrevision".



Figur 2. Kostnadseffektivitet och "överrevision". Källa: Power 1997, s. 84

3.3.2 Variabler som påverkar revisionsarvodets storlek

Gerrard och Houghton m.fl. (1994) undersökte vilka variabler som matematiskt kan förklara att revisionsarvodenas storlek skiljer sig åt mellan olika revisionsuppdrag. Undersökningen genomfördes bland Australiens största noterade företag. Syftet med studien var att bevisa att tidigare forskning hade negligerat vissa variabler som, enligt författarna, påverkade revisionsarvodets storlek. Undersökningen studerade tre variabler som ansågs ha betydelse för revisionsarvodets storlek: kvaliteten på klientens nuvarande och framtida internrevision, vilken bransch klienten är verksam inom samt skillnader i storlek mellan olika revisionsbyråer.

Undersökningen visade att en god internrevision medför att den externa granskningen inte behöver bli lika omfattande. Detta innebär att kvaliteten på den nuvarande och framtida internrevisionen påverkar priset på den externa revisionen. Undersökningen visade också att revisionsarvodets storlek påverkades av i vilken bransch klienten var verksam inom. Klienter som bedriver tillverkande verksamhet hade till exempel oftast högre revisionskostnader än företag i andra branscher. Även revisionsbyråns storlek visade sig ha betydelse för revisionsarvodet. Undersökningen visade att de största globala revisionsbyråerna hade de högsta revisionsarvodena.

3.3.3 Låga revisionsarvodena leder till att revisorerna avsätter mindre tid till varje revisionsuppdrag

Otley och Pierce (1996) undersökte om revisionens kvalitet påverkas negativt av låga revisionsarvodena. Undersökningen genomfördes bland tre av de sex stora revisionsbyråer som var verksamma på Irland under 1990-talets första hälft. Syftet med studien var att undersöka om det finns något samband mellan ett lågt revisionsarvode och ett dysfunktionellt beteende hos revisorerna. Undersökningen visade att lägre revisionsarvodena leder till att revisionen utförs under större tidspress. Den visade också att revisorer som arbetar under stor tidspress uppträder dysfunktionellt och att detta leder till att revisionens kvalitet påverkas negativt. Två typer av dysfunktionella uppträdanden mättes; dels sämre kvalitet på revisionen och dels underrapportering av tid. Undersökningen inriktades på de mer erfarna revisorerna med större ansvar eftersom dessa ansågs uppleva den största tidspressen. Resultatet visade ett klart samband mellan ökad tidspress för revisorerna och sämre revisionskvalitet/underrapportering av tid.

3.4 Sammanfattning av den teoretiska referensramen

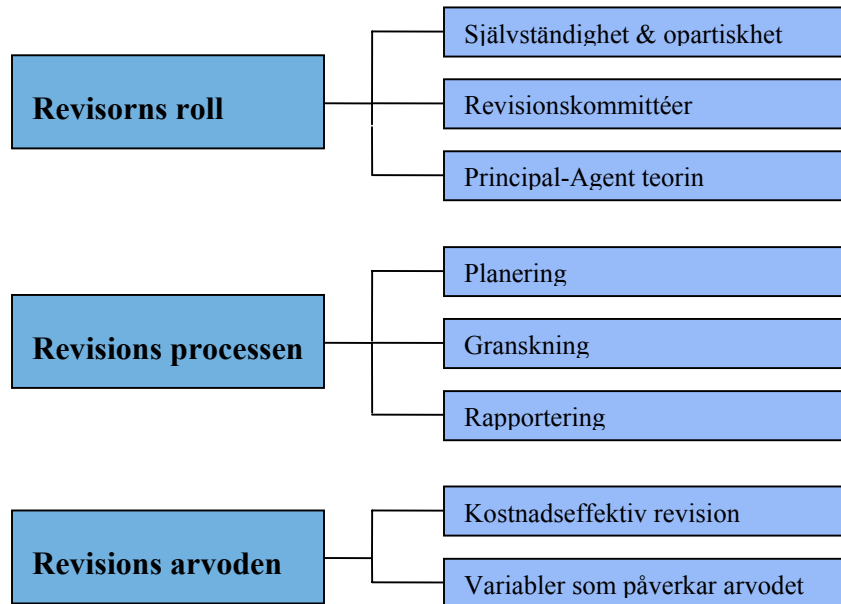
Det finns en mängd faktorer som påverkar kvaliteten i revisionen, både positivt och negativt. Nedanstående figur illustrerar två frågeställningar som genomsyrat den teoretiska referensramen.



Figur 3. Teoretisk bakgrund. Källa: Egen

Den teoretiska referensramen hjälper författarna att besvara problemformuleringen. Uppsatsens teoretiska referensram, som ovan beskrivits, är indelad i tre övergripande områden; revisorns roll, revisionsprocessen och revisionsarvodet.

Nedanstående figur illustrerar uppsatsens teoretiska referensram. Revisorns roll omfattar som synes bland annat revisorns självständighet och opartiskhet. Revisionsprocessen omfattar planering, granskning och rapportering medan avsnittet om revisionsarvoden framställer sambandet mellan kvalitet och arvode.



Figur 4. Teoretisk referensram. Källa: Egen

4 Empiri

I detta kapitel presenteras resultatet av intervjuerna. Eftersom informationen kan vara känslig skriver vi inte ut respondenternas namn och arbetsgivare. Empirin är uppdelad i tre avsnitt: revisorernas svar, företagsrepresentanternas svar och ägarnas svar. Samtliga intervjuguider redovisas i bilagor 1- 3.

4.1 Revisorernas svar

Hur upplever Ni att tillvägagångssättet för revision utvecklats under den senaste tioårsperioden?

Revisorerna var samstämmiga om att planeringen av revisionsuppdragen har en avgörande betydelse för revisionens kvalitet. De anser också att planeringen blivit allt mer omfattande under de senaste tio åren. Enligt tre av respondenterna har de senaste tio årens prispress på revisionsuppdrag lett till en ökad tidspress. Den ökade tidspressen är, enligt revisorerna, det främsta skälet till att ökad vikt lagts vid planeringen. Revisorerna anger dessutom flera andra anledningar till att tidspressen på revisionsuppdragen ökat. Alltfler företag som tidigare haft andra bokslutsdagar har bytt till den 31/12 som bokslutsdag. Intressenterna vill att årsredovisningen skall publiceras allt tidigare efter räkenskapsårets slut. Andra orsaker till den ökade tidspressen är att utvecklingen inom IT möjliggjort ett snabbare informationsutbyte som medfört att revisorerna får fler frågor än tidigare.

Samtliga revisorer menade att under 1980- och tidigt 1990-tal granskades fler poster på en detaljerad nivå. Idag inriktas revisionen på områden med risk för väsentliga fel och övriga områden granskas inte på detaljnivå. Vid granskning av områden med låg risk tillämpas så kallad analytisk granskning som till stor del baseras på rimlighetsbedömningar. Enligt tre av revisorerna har gränsen för vad som är ett väsentligt belopp höjts marginellt under de gångna tio åren. De tre respondenterna menar dock att gränsen höjts utan att företagets ekonomiska ställning äventyrats. En respondent upplevde inte att det skett någon generell förändring av den gräns som sätts för att definiera vad som är väsentligt.

Enligt samtliga respondenter har revisorernas förståelse för klientens system blivit bättre under de senaste tio åren. Revisorerna avsätter mer tid för att lära sig systemen samtidigt som de tar hjälp av IT-experter i allt större utsträckning. En respondent uttryckte sig på följande sätt:

”Jag anser att förståelsen för klientens system har ökat, självklart! I hög grad! Det finns fler specialister idag som bedömer riskerna.”

Granskningen präglas idag av IT-baserade lösningar. Respondenterna var eniga om att detta bidragit till en effektivare revision. Ett ökat IT-användande har bland annat gjort att dokumentation blivit allt bättre med ett ökat användande av standardiserade revisionsmallar. Detta har gjort det lättare för revisorerna att använda dokumentationen eftersom den blivit mer lättläst och tillgänglig.

Enligt revisorerna är dialogen med klienterna av stor betydelse för revisionskvaliteten. De var eniga om att kontakterna med klienterna har utökats från att enbart tala med ekonomiavdelningen till att tala med medarbetare på samtliga avdelningar. Revisorerna ansåg att det är viktigt att lära känna företaget för att kunna göra en revision med hög kvalitet. Kontakten med klienterna har dessutom blivit bättre strukturerade då speciella kontaktpersoner hanterar dialogen från företagets sida. En respondent uttryckte följande:

”Den kontinuerliga kontakten har alltid funnits, kontakten är nu mera utanför klientens ekonomiavdelning. Det är viktigt idag att tala med anställda på de olika delarna i företaget. Alla som kan bidra till en förståelse och som ingår i kontrollsystemet utgör intressanta individer.”

Vad beträffar lönsamheten på revisionsuppdragen menade tre respondenter att lönsamheten blivit sämre på grund av de senaste tio årens prispress på stora uppdrag.

Har Ni under den senaste tioårsperioden upplevt någon generell förändring av revisionsrisken?

Revisorerna var eniga om att klienternas ökade användning av IT-relaterade system påverkat deras inneboende risk. Enligt respondenterna är det betydligt mer IT-relaterade risker idag. Citatet nedan sammanfattar respondenternas svar:

”IT lösningarna präglar företagen idag, detta medför alltså en ny sorts risk.”

En revisor menade att aktieägarvärdet har fått allt större inverkan på företagsledningarnas belöningar. Detta har medfört en ökad risk för att företagsledningarna manipulerar redovisningen i syfte att styra aktiekursen uppåt. Dessutom finns det en risk för att företagets VD, vid mycket lönsamma år, manipulerar redovisningen för att sänka aktiekursen eftersom en jämn positiv utveckling av kursen är det som eftersträvas. Enligt respondenterna har den inneboende risken varit oförändrad eller ökat marginellt under de senaste tio åren.

Flera revisorer ansåg att de allt tätare förändringarna hos klienterna leder till nya risker. Dessa risker är dock hanterbara men kräver en viss uppmärksamhet. Ett exempel kan vara att inköpsavdelningen lägger om sina rutiner i systemet utan att undersöka hur det påverkar systemet som helhet. Ett svar som summerar revisorernas svar väl är följande:

”Låt oss säga så här, det har inte blivit lättare att vara revisor, komplexiteten har ökat markant med bland annat finansiella instrument, men detta anses också positivt då det stimulerar arbetet samt bidrar till personlig utveckling.”

Vad beträffar upptäcktsrisken ansåg tre av fyra respondenter att den inte förändrats nämnvärt. Det har blivit allt ovanligare att företag har internrevision och istället har controllerfunktionerna utvidgats till att följa upp den interna kontrollen. Enligt respondenterna fungerar detta lika bra. Den internrevision som finns kvar har likt den externa rationaliserats. Revisorerna ansåg att företagen är bättre på att hantera de risker som finns idag jämfört med för tio år sedan. Detta har bidragit till mindre boksluts-

granskning och mer löpande granskning under året. Revisorerna menar att de i allt större utsträckning förlitar sig på företagens system. Sammanfattningsvis upplevde respondenterna att revisionsrisken varit oförändrad under de senaste tio åren eller att den ökat marginellt.

Hur skiljer sig dagens uppdragsansvariga revisorer från de som var ansvariga för tio år sedan?

En revisor hade ingen uppfattning i denna fråga. De övriga tre respondenterna ansåg att de uppdragsansvariga revisorerna hade en mer specialiserad kompetens idag. En revisor ansåg att åldern hade förändrats vilket han uttryckte genom följande citat:

”Vi försöker trycka ner ansvaret så att nya förmågor kommer fram. Förr var revisorerna något äldre. Företagsledning och styrelser hade förr medlemmar i åldern 55-70 år, nu är de mellan 45-60. Åldersstrukturen i näringslivet har gått ner, detta måste vi anpassa oss till. Vi delegerar mer idag. Trycker tidsaxeln nedåt. Detta ser jag som en fördel.”

Tror Ni att den uppdragsansvarige revisorn är lika mycket inblandad i revisionsprocessen, av det enskilda företaget, idag jämfört med för tio år sedan?

Tre av respondenterna ansåg att den uppdragsansvarige revisorn är mer inblandad i revisionsprocessen idag jämfört med för tio år sedan. En anledning till det är att klienterna numera ställer krav på att den uppdragsansvarige revisorn, i hög utsträckning, skall delta. Enligt respondenterna arbetar också färre medarbetare på varje uppdrag. En revisor upplevde att de ansvariga revisorerna inte har lika många uppdrag idag som för tio år sedan. En av revisorerna ansåg att den uppdragsansvariga revisorn var mindre inblandad i processen idag.

Hur har revisorns oberoende utvecklats under det senaste årtiondet?

Revisorerna ansåg att denna fråga var mer aktuell för två års sedan. Idag har samtliga av de revisionsbyråer som respondenterna arbetar på avyttrat sina konsultverksamheter. Det var framförallt denna verksamhet som ansågs bidra till försämrat oberoende. Revisorerna menade att den svenska revisorskåren har hög etik och moral och de ansåg inte att svenska revisorer är mindre oberoende idag jämfört med för tio år sedan. Ett varningens finger lyftes mot att löner och andra belöningar erhålles efter hur mycket de fakturerar, men än så länge ansågs inte detta vara något problem.

Vad anser Ni om att en revisor numera blir vald på fyra år?

Samtliga revisorer var eniga om att den nya regleringen inte medfört någon större förändring eftersom klienterna fortfarande kan byta revisor när de vill. Två av respondenterna ansåg att regleringen innebar att revisorns oberoende stärktes marginellt. Samtliga respondenter ansåg att revisionsuppdrag som sträcker sig över lång tid innebär kontinuitet i revisionen och bidrar till en bättre kvalitet på revisionsuppdraget i fråga. De motiverade detta med att det tar tid att sätta sig in i ett nytt revisionsuppdrag.

I vilken utsträckning granskas ett stort revisionsuppdrag av en revisor som inte arbetar med uppdraget, idag jämfört med tio år sedan?

Samtliga revisorer ansåg att den interna kvalitetskontrollen förbättrats under de gångna tio åren. Enligt två av respondenterna vågar revisorerna, i större utsträckning idag jämfört med under 1990-talets början, ha synpunkter på andra revisorers arbete. Samtliga respondenter uppgav att alla större uppdrag granskas av en delägare som inte arbetar med uppdraget i fråga. En respondent uttryckte följande:

”Ja, i stor utsträckning jämfört med tidigare. I varje större revisorsuppdrag finns det en partner (co-current) som ska tycka till. Sen finns det alltid en kvalitetskontroll i efterhand där varje partner skall granskas minst vart tredje år. Det är väsentligt mycket mer internkontroll idag.”

Anser Ni att revisionen sker under större tidspress idag, jämfört med för tio år sedan?

Respondenterna var eniga om att revisionsuppdragen utförs under större tidspress idag än under 1990-talets början. Tre av respondenterna förklarade tidspressen med de allt lägre revisionsarvodena samt att marknaden kräver allt snabbare information. Den fjärde respondenter ansåg att den ökade tidspressen framförallt berodde på marknadens krav på snabbare information och han ansåg inte att de lägre arvodena haft någon nämnvärd betydelse. Även det ökande användandet av IT bidrog enligt två respondenter till en ökad tidspress. Att ständigt vara anträffbar genom e-post eller mobiltelefon ansågs vara påfrestande.

Hur vanligt är det att det uppstår konflikter mellan företagets aktieägare och dess ledningar ?

Respondenterna ansåg att det ställts allt högre krav på företagets prestationer vilket kan ge upphov till konflikter. De hade dock inte märkt någon nämnvärd förändring av antalet konflikter mellan företagets aktieägare och dess ledningar.

Vad anser Ni om nivåerna på dagens revisionsarvoden?

Två av revisorerna ansåg att revisionsarvodena var skäliga men samtidigt låga jämfört med arvodena på den internationella marknaden. De uppfattade att dagens arvoden är mer rimliga än arvodena i slutet av 1980-talet. De två resterande respondenterna ansåg att revisionsarvodena var för låga. Vi erhöll ett underhållande svar från en av respondenterna:

”Vi har de lägsta revisionsarvodena i världen vill jag våga säga, detta medför en förskräcklig lönenivå. Vi skall inte ens börja tala om att jämföra länderna, t.o.m. öststaterna har högre arvoden.”

Anser Ni att revisionens kvalitet i enskilda uppdrag kan ha påverkats negativt av att revisionsarvodena blivit allt lägre?

Samtliga respondenter trodde att kvaliteten på revisionen påverkats negativt i enskilda fall. Alla poängterade att kvaliteten på det genomsnittliga revisionsuppdraget inte försämrats.

4.2 Företagsrepresentanternas svar

Hur upplever Ni att tillvägagångssättet för revision utvecklats under de senaste tio åren?

Företagsrepresentanterna var eniga om att planeringen har fått ett allt större fokus under de senaste tio åren. Två av tre respondenter ansåg att planeringen är nyckeln till god revision och att det är bra att revisorerna spenderar mer tid på planering. En representant ansåg däremot att för mycket tid användes till planering och att revisorerna istället borde försöka få en ökad förståelse för företaget. Denna representant uttryckte följande:

”Revisorerna sitter alldeles för mycket själv med sin planering. Han är alldeles för lite ute i verksamheten. Därför förvärrar han för lite kunskap. Detta leder till en sämre planering och revision.”

Enligt företagsrepresentanterna har revisorernas materialitetsgräns höjts under den senaste tioårsperioden. Samtliga respondenter var dock noga med att påpeka att många koncerner vuxit och att detta medfört att gränsen för vad som är väsentligt förändrats. Enligt två respondenter är materialitetsgränsen oförändrad i relativa mått. En av respondenterna ansåg att det är positivt att materialitetsgränsen för koncerner numera bestäms centralt, med utgångspunkt i klientens verksamhetsnatur, för att sedan förmedlas ut till dotterbolagen. Tidigare så har dotterbolagen på egen hand, tillsammans med den lokala revisorn, beslutat om vilka belopp som är väsentliga. Under de senaste tio åren har revisionen fokuserats allt mer till områden med risk för väsentliga fel. Överlag ansågs detta vara en bra utveckling eftersom företagen inte är villiga att betala för ”onödig” granskning av områden där det inte föreligger risk för väsentliga fel. Ett citat som belyser situationen:

”Revisorerna går igenom bolagets olika nivåer med ledningen och fokuserar på de områden som innehåller risker för väsentliga fel. Vi föredrar den här modellen framför att revisorerna lägger ned tid på oväsentliga risker. Det spelar ingen roll att ”maskorna” i nätet är större idag.”

Företagsrepresentanterna var eniga om att revisionen inte omfattar lika mycket detaljerad granskning idag som under 1990-talets början. Respondenterna var oeniga om huruvida detta påverkat revisionens kvalitet. Två av respondenterna tyckte inte att detta medfört sämre grundlighet. Detta motiverade de med att väsentliga poster granskas mer idag. Den tredje respondenten ansåg däremot att grundligheten hade försämrats. Två citat från denna respondent belyser åsikten väl:

”Jag anser att revisorerna var mer noggranna för tio år sedan. I slutet på åttitalet så skrev revisorn rapporter på ett antal sidor med påpekanden till och med till små bolag. Detta var då vanligt men förekommer knappt överhuvudtaget idag. Det blev en dramatisk skillnad när vi minskade vårt arvode. Granskningen blev mindre omfattande. För vår skull var dock en del av den tidigare granskningen onödig.”

”Det är sällan stora frågor som fastnar i nätet. Det kan bero på att vi är väldigt duktiga. Nätet är dock så stormaskigt att mycket rinner igenom. Det har blivit en försämring jämfört med när vi körde med löpande räkning innan vår senaste upphandling.”

Vad beträffar förståelsen för företagens system var samtliga respondenter eniga om att revisorerna blivit bättre på att hantera dessa risker. Det ansågs mycket positivt att revisionsbyråerna har experter inom IT-området.

Företagsrepresentanterna menade att utvecklingen inom IT-området gjort att revisorerna fått allt bättre hjälpmedel i revisionen. Samtliga respondenter ansåg att tillvägagångssättet för att utföra revision har förändrats markant. Det rådde stor enighet om att IT:s utveckling haft en avgörande betydelse för rationaliseringen inom revisionsbranschen.

Företagsrepresentanterna ansåg att revisorernas dokumentation, som en följd av utvecklingen inom IT-området, genomgått en stor förändring. Respondenterna ansåg att tillgängligheten och läsbarheten har förbättrats i och med att dokumentationen arkiveras i en databas. Samtliga respondenter poängterade att 80-talets dokumentation, som innebar att revisorerna skrev långa PM, upptog lång tid.

Den kontinuerliga kontakten mellan revisor och klient ansågs ha blivit bättre på grund av utvecklingen inom IT. Respondenterna upplevde att den kontinuerliga rapporteringen är mer omfattande idag. De menade bland annat att dagens många komplexa redovisningsfrågor och omvärldsförändringar ställer högre krav på ett regelbundet samarbete. Dessutom sker revisionen löpande under året vilket förbättrar förutsättningarna för en kontinuerlig kontakt.

Har Ni under de senaste tio åren upplevt någon generell förändring av risken för att revisorn gör felaktiga uttalanden i revisionsberättelsen?

Två av tre respondenter ansåg att revisionsrisken förändrats. De respondenter som trodde att revisionsrisken förändrats ansåg att kontrollrisken minskat, mycket till följd av effektiviseringen av klienternas IT-system. Samma respondenter var också eniga om att nya risker har uppkommit till följd av IT-utvecklingen. Upptäcktsrisken ansågs vara oförändrad vad gäller väsentliga fel.

Hur skiljer sig dagens uppdragsansvariga revisorer från de som var ansvariga för tio år sedan?

Företagsrepresentanterna anser inte att dagens uppdragsansvariga revisorer skiljer sig nämnvärt åt, vad gäller kompetens och erfarenhet, från de som var uppdragsansvariga under 1990-talets början. En respondent förklarar detta med att det, i stort sätt, är samma personer som varit uppdragsansvariga under de gångna tio åren. Enligt honom är en majoritet av dessa personer fyrtioåringar och han tror att det kommer att bli svårt för revisionsbyråerna att ersätta dem när de pensionerats. En annan respondent anser att den uppdragsansvarige revisorn fått en allt mer samordnande roll:

”Branschen har gått mot en allt mer riskbaserad revision. Revisionsbyråerna har specialister inom olika områden som tex. skatter och datasystem. De arbetar i globala team som samarbetar. Allt samordnas av en revisor som avgör vilka risker som finns. Jag tror att det är mer struktur och riskbaserat tänkande.”

Tror Ni att den uppdragsansvarige revisorn är lika mycket inblandad i revisionsprocessen, av det enskilda företaget, idag jämfört med tio år sedan?

Två av tre respondenter ansåg att de uppdragsansvariga revisorerna lägger ner mer tid på varje enskilt uppdrag jämfört med tidigare. Detta eftersom behovet av planering har ökat samt att de uppdragsansvariga revisorerna inte ansvarar för lika många stora uppdrag samtidigt. Den tredje respondenter ansåg att den uppdragsansvarige revisorn är lika mycket inblandad nu som tidigare.

Hur upplever Ni att revisorns oberoende utvecklats under det senaste årtiondet?

En respondent uttryckte oro över revisorns oberoende. Han ansåg att försäljningen av konsulttjänster hade för stor inverkan på revisionsbyråernas lönsamhet. Respondenten ansåg dock att utvecklingen var lovande då samtliga av de stora revisionsbyråerna avyttrat sina respektive konsultverksamheter. En annan respondent ansåg att oberoendefrågan fått för stort fokus i Sverige. Enligt honom har det inte skett någon förändring av de svenska revisorernas oberoende under de senaste tio åren. Han ansåg däremot att oberoendet förändrats i en del andra länder. Den tredje hade ingen uppfattning om hur revisorernas oberoende utvecklats under de senaste tio åren men hans ståndpunkt var att svenska revisorer har en hög grad av oberoende.

Vad anser Ni om att en revisor numera blir vald på fyra år?

Samtliga företagsrepresentanter var eniga om att det är positivt för revisorns oberoende att denne väljs på fyra år. Respondenterna ansåg också att revisionens kvalitet blir högre om samma revisor är verksam länge på uppdraget ifråga. Dock tyckte en respondent att regeln var onödig eftersom revisorn kan bli avsatt innan fyraårsperiodens slut och omvald efter periodens slut. En annan respondent menade att fyra år var för kort tid och att mandattiden skiljer sig från vad som tillämpas i andra länder.

Tror Ni att revisionen sker under större tidspress idag, jämfört med för tio år sedan?

Respondenterna var eniga om att revisionen sker under större tidspress idag. Två av respondenterna kunde härröra tidspressen till de allt lägre revisionsarvodena men den främsta anledningen till större tidspress är enligt respondenterna marknadens krav på snabbare information efter räkenskapsårets slut.

Vad anser Ni om Ert förhållande till aktieägarna?

Respondenterna kunde inte se någon generell förändring av antalet konflikter mellan aktieägare och företagsledning. I dag är aktieägarna mer insatta i hur företagen sköts och de vill, i högre utsträckning än tidigare, delta i styrningen av dem. Aktieägarna ställer också högre krav på företagets resultat.

Vad anser Ni om nivåerna på dagens revisionsarvoden?

Två av tre företagsrepresentanter ansåg att revisionsarvodena var skäliga, men kunde tänka sig betala mer för bättre revision. Det var dock nyttan av revisionen som de ansåg vara viktigast. Den tredje respondenten ansåg att revisionsarvodena var för höga och motiverade det enligt följande:

”Dem är för höga naturligtvis, jag anser att branschen ytterligare kan rationaliseras. Har ni inte sett kontoren? Revisorerna har fortfarande för fina kontor, de kan skära ner på de fasta kostnaderna.”

Samtliga respondenter menar att klienterna numera inte vill betala för revision av oväsentliga poster med låg risk för fel. Därför har revisorerna minskat granskningen av sådana områden. Detta har medfört att revisionsarvodena kunnat sänkas.

Tror Ni att revisionens kvalitet i enskilda uppdrag kan ha påverkats negativt av att revisionsarvodena blivit allt lägre? Anser ni att revisionen är tillräcklig?

Samtliga företagsrepresentanter trodde att kvaliteten på revisionen av enskilda uppdrag kan ha påverkats negativt av att revisionsarvodena blivit lägre.

Följande citat sammanfattar de tre respondenternas svar väl:

”Det är uppenbart att vissa revisionsuppdrag inte går ihop och att det därför blir undermålig kvalitet.”

Samtliga respondenter anser dock att den revision deras respektive bolag får idag är tillräcklig. En respondent anser att revisionen var mer omfattande innan de halverade sin revisionskostnad. Han anser dock att det är bättre att betala mindre för en effektivare revision där revisorn inte granskar områden där granskning är ”onödig”.

4.3 Aktieägarnas svar

Hur är Ert förhållande till företagsledningarna i de bolag Ni själv äger aktier eller representerar aktieägare ?

Enligt båda representanterna för aktieägare har de institutionella aktieägarna större krav på företagen idag jämfört med för tio år sedan. Aktieägarna ställer också högre krav på att de som aktieägare skall få vara delaktiga i styrningen av företagen. Exempel på frågor som aktieägarna diskuterar med företagsledningen är revisorernas uppgifter och nyttan av revisionen. Ägarna anser också att det är intressant att diskutera hur länge en revisor får sitta på samma uppdrag. Enligt en av respondenterna vill dagens aktieägare, i allt större utsträckning, vara delaktiga under hela året.

Företagen har bättre Investor Relations avdelningar idag, jämfört med under 1990-talets början, och det har bidragit till en allt bättre kommunikation mellan företag och aktieägare. Representanterna för aktieägarna anser att aktieägarna överlag är mer insatta i verksamheten idag än under 1990-talets början.

Har revisorernas betydelse för aktieägarna ökat under de gångna tio åren?

Representanterna för aktieägare var eniga om att revisorns betydelse har ökat. Vidare tyckte en respondent att vissa revisorer ser sig själva som en del av företagsledningen, vilket aktieägare i allmänhet ogillar. Den andra respondenten såg ett samband mellan den allt mer komplexa redovisningsregleringen, t.ex. i globala koncerner, och revisorns ökade betydelse.

Hur uppfattar Ni revisionen idag jämfört med för tio år sedan?

Respondenterna var eniga om att revisionen sker under större tidspress idag, att revisorerna är mindre oberoende samt att informationen kommer snabbare till marknaden. De tror dock inte att det medfört att revisionens kvalitet överlag blivit sämre. Båda representanterna anser att svensk revision och att svenska årsredovisningar håller en mycket hög klass. Följande citat sammanfattar deras uppfattning väl:

”Revisorerna rationaliserade sin verksamhet och byggde upp allt mer avancerade och datoriserade analysinstrument. Man började fokusera på väsentliga belopp. Detta har minskat tidsåtgången.”

Vad anser Ni om att en revisor numera blir vald på fyra år?

Respondenterna ansåg att revisorns oberoende stärkts genom denna åtgärd, och detta anser de vara positivt. Vidare ansåg en respondent att det var negativt att byta revisor för ofta men att revisorn inte bör sitta längre än två mandatperioder. Ett citat:

”Det är ändå positivt med en längre tidsperiod då det skapar kontinuerlighet, de lär känna företaget på ett bra sätt.”

Vad anser Ni om revisionskommittéernas roll i Sverige?

Representanterna för aktieägare var eniga om att revisionskommittéer bidrar till en bättre kvalitet på revisionen. Enligt en respondent var det framförallt en stor fördel att en speciell oberoende grupp har ett tydligt fokus på revisionsfrågor. Den andra respondenten såg gärna att kommittéerna skulle bli fler till antalet och mer inflytelserika. En anledning till varför de bör bli fler till antalet belyser citatet nedan:

”Det kan vara vettigt att det blir en uppdelning av alla de frågor som måste behandlas av styrelsen.”

Hur anser Ni att revisorns oberoende utvecklats under det sista årtiondet?

Respondenterna var eniga om att revisorns numera fyraåriga mandatperiod starkt oberoendet. De ansåg också att de allt lägre revisionsarvodena i samband med ökad försäljning av revisionsnära tjänster har försvagat oberoendet. En av respondenterna hade ett intressant svar på konkurrensen:

”Prispressen är en aspekt, en annan är att branschen har genomgått en extrem förändring. De finns bara fyra revisionsbyråer vilket kan leda till problem vid upphandling..... knepig situation..... Det är nog inte till bolagets fördel utan snarare till revisorernas fördel. Styrkepositionerna har flyttats över till revisorerna.”

5 Analys

I detta kapitel analyseras empirin med utgångspunkt i uppsatsens teoretiska referensram. Kapitlet är indelat i följande avsnitt: revisorns roll, revisionsprocessen och revisionsarvoden. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av analysen.

5.1 Revisorns roll

Samtliga av uppsatsens respondenter upplever att ägarnas krav på företagets resultat har ökat under de senaste tio åren. Företagsrepresentanter och ägarrepresentanter anser även att aktieägarna blivit allt mer delaktiga i de företag som de äger aktier i. Trots det upplever varken företagsrepresentanter eller revisorer att det blivit vanligare med konflikter mellan aktieägare och företagsledningar under de senaste tio åren. Enligt DeFond (1992) ökar kraven på kvalitet i revisionen om det uppstår konflikter mellan företagsledningen och aktieägarna enligt principal-agentteorin. Om aktieägarna fortsätter att ställa allt högre krav på företagen samtidigt som de, i allt högre utsträckning, engagerar sig i hur företagen förvaltas kan antalet principal-agentkonflikter komma att öka. Aktieägarna var eniga om att revisorernas arbete blivit allt viktigare under de gångna tio åren. Detta berodde bland annat på att redovisningsregleringen blivit allt mer komplex.

Enligt FAR (2002) är det viktigt för revisorns trovärdighet att han agerar opartiskt och självständigt. En majoritet av företagsrepresentanter och revisorer upplever att revisorernas oberoende är lika högt nu som för tio år sedan. Flera av respondenterna ansåg att det var positivt för revisorernas oberoende att de stora revisionsbyråerna sålt sina konsultverksamheter. Representanterna för aktieägarna upplever att de lägre revisionsarvodena i kombination med en ökad andel intäkter från revisionsnära tjänster försvagat revisorernas oberoende.

En majoritet av alla respondenter ansåg att det är positivt för revisorns oberoende att denne numera väljs på fyra år. Varken företagsrepresentanter eller revisorer tror att den förlängda mandatperioden kommer att öka revisionsuppdragens längd nämnvärt. Både revisorer och företagsrepresentanter anser att revisionens kvalitet blir bättre vid längre revisionsuppdrag. Enligt revisorerna innebär längre revisionsuppdrag kontinuitet i revisionen och detta resulterar i en bättre revisionskvalitet. Även Knapp (1991) menar att revisionens kvalitet blir högre på revisionsuppdrag som sträcker sig över längre tid.

Aktieägarna var eniga om att införandet av revisionskommittéer bidrar till bättre kvalitet i revisionen. De menar att tillsättandet av revisionskommittéer innebär att revisionsfrågor får större uppmärksamhet. Enligt Knapp (1987) har införandet av revisionskommittéer en positiv effekt på revisorns oberoende eftersom det kan innebära att kommittén tar den externa revisorns parti vid en konflikt med företagsledningen. Knapp (1987) menar också att revisionens kvalitet ofta blir högre efter tillsättandet av en revisionskommitté. En undersökning utförd av Willingham och Jacobsson (1985) har visat att större vikt fästes vid kvalitet i revisionen efter att en revisionskommitté fått delta i urvalsprocessen av revisor.

5.2 Revisionsprocessen

Både företagsrepresentanter och revisorer upplever att revisorerna satsar allt mer resurser på revisionsuppdragens planering. Enligt revisorerna har de senaste tio årens prispress på stora revisionsuppdrag varit den främsta anledningen till den ökade fokuseringen på planeringen. Enligt FAR (2002) är planeringen av revisionsuppdraget viktig eftersom de resurser som avsatts till uppdraget i fråga är begränsade. FAR (2002) menar också att en god planering är viktig för att revisionen skall ge så bra underlag som möjligt till revisionsberättelsen. Den utvidgade planeringen av revisionen har, enligt revisorerna, inneburit att revisionen blivit mer inriktad på områden där det finns risk för att väsentliga fel kan uppstå. Enligt Eklöv (1998) är det viktigt för revisionens kvalitet att revisorn gör en korrekt bedömning av riskerna för att sedan kunna göra ett urval av granskningsområden.

Enligt en majoritet av företagsrepresentanterna och revisorerna har gränsen för vad som anses vara ett väsentligt belopp höjts under de senaste tio åren. Det beror enligt företagsrepresentanterna på att materialitetsgränsen numera bestäms centralt för hela koncerner och på att många koncerner har vuxit under den senaste tioårsperioden. Flertalet av företagsrepresentanterna menar att det innebär att väsentlighetsbeloppen skulle vara oförändrade relativt klienternas storlek. Enligt Eklöv (1998) är grundligheten en viktig för revisionens kvalitet. Trots att revisionen kommit att omfatta allt mindre granskning av oväsentliga belopp upplever ändå en majoritet av företagsrepresentanterna att revisorernas grundlighet är oförändrad. Detta eftersom de anser att revisorerna granskar de väsentliga posterna mer idag än under 1990-talets början.

En majoritet av företagsrepresentanter och revisorer anser att klienternas ökade användande av IT-system har medfört nya risker för väsentliga fel. Enligt revisorerna har det blivit allt ovanligare att klienterna har egna internrevisionsfunktioner. Istället har controllerfunktionen utökats till att omfatta även intern kontroll. Revisorerna anser att klienterna blivit bättre på att hantera risker och därför förlitar sig revisorerna, i allt större utsträckning, på klienternas system. Det har medfört att revisorerna inte behöver lägga lika mycket tid på bokslutsgranskningen. Detta arbetssätt överensstämmer med FAR:s uppfattning om att revisorn, till viss del, kan förlita sig på den interna kontrollen om den är av tillfredställande kvalitet (FAR 2002). Enligt Gerrard och Houghton m.fl. (1994) undersökning innebär en förbättrad internkontroll/revision att den externa granskningens omfattning kan begränsas. Sammanfattningsvis anser samtliga revisorer och företagsrepresentanter att revisionsrisken är oförändrad.

Det råder stor enighet bland företagsrepresentanter och revisorer om att utvecklingen inom IT-området haft en stor betydelse för revisionens utveckling under de senaste tio åren. De menar att revisionsprocessen effektiviserats betydligt som en följd av ett ökat användande av IT-hjälpmiddel. Bland annat har dokumentationsprocessen blivit effektivare. Enligt Eklöv (1998) är dokumentationen viktig för revisionens kvalitet. Enligt FAR (2002) medför ett ökat utnyttjande av IT att revisionen kan utföras effektivare. FAR (2002) menar också att ett ökat användande av IT gjort att behovet av den resurskrävande substansgranskningen minskat.

Både revisorer och företagsrepresentanter anser att revisorerna, under de senaste tio åren, fått en allt bättre förståelse för klientens system. De menar att revisorerna, i högre utsträckning än tidigare, får hjälp av experter inom området. Enligt Eklöv (1998) bidrar en ökad förståelse för systemen till högre kvalitet på revisionen.

En undersökning av Aldhizer och Miller m.fl. (1995) visade att tre attribut har störst betydelse för revisionens kvalitet: hur mycket tid den ansvarige revisorn lägger ned på revisionen; den uppdragsansvariges kompetens och i vilken mån den uppdragsansvariges arbete granskas av en revisor som inte arbetar med uppdraget.

En majoritet av både företagsrepresentanter och revisorer upplever att den uppdragsansvariga revisorn är mer delaktig i revisionen idag jämfört med i början av 90-talet. De revisorer som är uppdragsansvariga för revisionen av större klienter måste enligt lag vara auktoriserade revisorer. Detta innebär att de besitter vissa kunskaper om vad som kännetecknar god revision. En majoritet av revisorerna ansåg att den uppdragsansvariga revisorn har en mer specialiserad kompetens idag. Detta för att lättare kunna leva upp till klienternas behov trots att skillnader mellan olika branscher har ökat. Företagsrepresentanterna trodde dock inte att det var någon större skillnad på kompetensen hos de revisorer som är uppdragsansvariga idag jämfört med dem som var uppdragsansvariga i början av 1990-talet.

Samtliga revisorer uppger att den interna kontrollen på deras revisionsbyråer har förbättrats under de gångna tio åren. Revisorerna upplever också att de, i större utsträckning än under 1990-talets början, vågar ha synpunkter på andra medarbetares arbete. De uppger att alla större revisionsuppdrag kontrolleras av en delägare som inte arbetar med uppdraget.

Både företagsrepresentanter och revisorer anser att det finns flera faktorer som gjort att kontakten mellan dem blivit bättre. Företagsrepresentanterna nämner följande faktorer: utvecklingen inom IT; en mer komplex redovisningsreglering som lett till frekventare kontakter och att revisionen pågår löpande under året. Enligt Eklöv (1998) är den kontinuerliga kontakten mellan revisorer och dess klienter av stor betydelse för kvaliteten på revisionen.

5.3 Revisionsarvoden

Företagsrepresentanterna anser att det är bra att revisorn, i allt större utsträckning, fokuserar på områden med risk för väsentliga fel. Detta eftersom de inte vill betala för, vad de anser vara, onödig revision. En majoritet av dem anser att dagens revisionsarvoden är skäligena men att de skulle kunna betala mer för revisionen så länge kostnaden inte överstiger nyttan. Företagsrepresentanternas uppfattning stämmer väl överens med Powers (1997) uppfattning om att det inte är kostnadseffektivt att granska områden där det inte föreligger risk för väsentliga fel. Bland revisorerna råder det delade meningar om nivån på dagens revisionsarvoden. Hälften av revisorerna anser att arvoden är skäligena och andra hälften anser att de är för låga. Samtliga företags- och ägarrepresentanter trodde att revisionskvaliteten i enskilda uppdrag kan ha påverkats negativt av att arvoden blivit lägre

En stor majoritet av alla respondenter anser att revisionen utförts under allt större tidspress under de senaste tio åren. De menar att de främsta anledningarna till denna utveckling är de lägre revisionsarvodena och marknadens krav på allt snabbare information. Enligt Otley och Pierce (1996) leder ökad tidspress till sämre kvalitet på revisionen.

En majoritet av revisorerna medgav att lönsamheten på stora uppdrag minskat i takt med att revisionsarvodena reducerats. De lägre revisionsarvodena kan således delvis förklaras av att revisionsbyråernas lönsamhet på stora uppdrag minskat.

5.4 Sammanfattning av analysen

Överlag har de tre respondentgrupperna likartade uppfattningar om hur revisionen utvecklats under de senaste tio åren.

Revisorns roll och oberoende har en stor betydelse för revisionens kvalitet. En revisor väljs sedan 1999 på fyra år men detta har, enligt respondenterna, inte påverkat revisorns oberoende i någon större omfattning. Aktieägarna anser att ett införande av revisionskommittéer sannolikt skulle öka revisorns oberoende. Revisorer och företagsrepresentanter anser att revisorns oberoende är oförändrat medan aktieägarna anser att det försämrats.

Revisionsprocessen har utvecklats från att ha präglats av substansbaserad granskning till att alltmer baseras på systembaserad granskning. Revisionen har blivit mer fokuserad på väsentliga risker och revisorerna förlitar sig alltmer på klienternas system. Under förutsättning att klienternas interna kontroll fungerar på ett godtagbart sätt medför detta, enligt teorin, att revisionen blir effektivare men också att grundligheten försämras. Utvecklingen har medfört att revisorernas planering blivit allt mer omfattande. Enligt teorin ger en god planering en bra revision.

Utvecklingen inom IT har varit viktig för den rationaliseringen av revisionen. Ett ökat användande av IT har medfört att revisionen blivit effektivare. Bland annat har rapporteringen och den kontinuerliga kontakten effektiviserats vilket, enligt teorin, medför att revisionskvaliteten blivit högre. Den uppdragsansvarige revisorn spenderar idag mer tid på varje revisionsuppdrag och det har blivit vanligare att en revisor som inte arbetar med uppdraget granskar arbetet. Klienternas interna kontroll tycks vara allt bättre idag jämfört med för tio år sedan.

Storleken på revisionsarvodet är det yttre ramverket för revisionens omfattning. Klienterna har blivit allt mer medvetna om vad revision är och ställer därför högre krav. De vill inte betala för det som de anser vara onödig revision. Enligt teorin är det inte meningsfullt för klienterna att betala för "överrevision". Överlag ansåg respondenterna att revisionsarvodena vara för höga under 1990-talets början och att dagens arvodesnivåer är rimliga. Tidspressen på revisionen är mycket större idag än vad den var för tio år sedan. Enligt teorin bidrar detta till en försämrad kvalitet.

6 Slutsats

I detta kapitel besvaras uppsatsens frågeställning. Slutsatsen baseras på uppsatsens analys. Sist i kapitlet presenteras förslag till fortsatt forskning.

Hur har kvaliteten på stora revisionsuppdrag utvecklats under den gångna tioårsperioden?

Vår undersökning visar att revisorerna är lika opartiska och självständiga idag som för tio år sedan. Deras oberoende försämrades under mitten av 1990-talet på grund av omfattande konsultverksamhet men har sedan stärkts i takt med att revisionsbyråerna avyttrat en stor del av konsultverksamheten.

Det är positivt för revisorns oberoende och för revisionens kvalitet om revisionsuppdragen som sträcker sig över en längre tid. Den senaste utgåvan av aktiebolagslagen trädde i kraft för tre år sedan. Därför är det ännu för tidigt att uttala sig om huruvida den förlängda mandatperioden för revisorer påverkat revisionsuppdragens längd. Det verkar dock inte som att lagen kommer att få någon större effekt på revisionsuppdragens längd.

De allt lägre revisionsarvodena och marknadens ökade krav på snabb information har medfört att revisionen, under de senaste tio åren, utförts under allt större tidspress. Det har också lett till att revisorerna satsat mer resurser på planeringen av revisorsuppdragen. Den noggrannare planeringen har medfört att revisorn, i allt högre uträkning, inriktar granskningsinsatserna på de områden där det föreligger risk för väsentliga fel. Samtidigt har gränsen för vad som anses vara ett väsentligt belopp höjts. Klienterna anser att denna utveckling är positiv eftersom de inte vill betala för granskning av områden där det inte föreligger risk för väsentliga fel. Vi anser dock att det finns en risk för att gränsdragningen om vad som anses vara väsentligt blir för snäv. Detta kan leda till att poster som borde granskas inte uppmärksammas av revisorerna. Dessutom kan summan av många oväsentliga fel uppgå till betydande belopp. Den noggrannare planeringen bör dock ha medfört att revisorn fått en bättre kontroll över bristerna hos klienterna.

Både revisorer och klienter har tagit allt större hjälp av IT relaterade hjälpmedel under de senaste tio åren. Detta har möjliggjort en omfattande effektivisering av revisionsprocessen men det har också inneburit att nya IT-relaterade risker uppkommit. Klienterna har dock blivit bättre på att hantera dessa risker, samtidigt som de förbättrat den interna kontrollen, och därför förlitar sig revisorerna i allt större utsträckning på klienternas system. Detta har medfört att den externa revisionens omfattning kunnat begränsas. IT har dessutom bidragit till att den kontinuerliga kontakten mellan revisor och klient blivit bättre. Revisorerna har även fått en bättre förståelse för klienternas system. Detta beror framförallt på att de, i allt större utsträckning, tar hjälp av experter för att utvärdera klienternas system.

Det finns ytterligare faktorer som talar för att revisionens kvalitet förbättrats under den senaste tioårsperioden. Den uppdragsansvariga revisorn lägger ner mer tid på varje revisionsuppdrag. Många av dagens uppdragsansvariga revisorer besitter en mer specialiserad kompetens som innebär djupare kunskaper inom en viss bransch. Detta gör att

revisionen lätt kan inriktas på det som är viktigt för branschen ifråga. Under de senaste tio åren har det blivit vanligare att en revisor, som inte arbetar med uppdraget i fråga, granskar revisionsuppdraget för att säkerställa dess kvalitet.

Mot bakgrund av de reducerade revisionsarvodena är det vanligt att revisionens kvalitet ifrågasätts i den pågående diskussionen. Vår undersökning visar att de lägre arvoden kan förklaras av att revisionen är effektivare idag samt att revisionsbyråernas lönsamhet på stora revisionsuppdrag minskat. I uppsatsen definieras revisionskvalitet som sannolikheten att revisorn upptäcker och rapporterar väsentliga brister. Vår slutsats är att revisionens kvalitet förbättrats under de senaste tio åren. Revisionen är idag noggrannare planerad, effektivare utförd samt bättre rapporterad.

Har det under de senaste tio åren funnits något samband mellan revisionens kvalitet och revisionsarvodets storlek?

Undersökningen visar att revisionens kvalitet förbättrats under de senaste tio åren trots att revisionsarvodena på stora uppdrag minskat markant. Vår slutsats är således att det inte finns något direkt samband mellan revisionens kvalitet och storleken på revisionsarvodet.

De senaste tio årens prispress har dock påverkat revisionens tillvägagångssätt markant. Revisorerna arbetar idag effektivare och detta har medfört att klienterna får mer revision per arvodeskrona idag jämfört med vad de fick för tio år sedan.

6.1 Förslag på fortsatt forskning

Denna uppsats berör ett område som det inte skrivits mycket om och det finns således ett flertal närliggande frågeställningar som är lämpliga för fortsatt forskning. Det är till exempel intressant att studera hur revisionsprocessen kan effektiviseras ytterligare. Det skulle också vara intressant att undersöka hur revisionsbyråerna organiserar kvalitetsstyrningen av revisionen. Ytterligare ett exempel på ett intressant ämne kan vara undersöka om tillvägagångssättet för revision skiljer åt mellan revisionsbyråer av olika storlek.

7 Källförteckning

7.1 Litteratur

7.1.1 Böcker

Arbnor Ingeman, Bjerke Björn, Företagsekonomisk metodlära, Lund, Studentlitteratur, 1994.

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

Bell Judith, Introduktion till forskningsmetodik, Lund, Studentlitteratur, 1995.

Ejvegård Rolf, Vetenskaplig metod, Lund, Studentlitteratur, 1996.

Eklöv Gunilla, Kvalitet i revisionen; Immanens eller transcendens?, FE-publikationer 1998: 156, Handelshögskolan vid Umeå Universitet, 1998.

Eriksson Lars Torsten, Wiedersheim-Paul Finn, Att utreda, forska och rapportera, Malmö, Liber Ekonomi, 1997.

Flertalet författare, FAR:s Revisionshandbok (2002), Stockholm, FAR FÖRLAG AB.

Holme Idar Magne, Solvang Bernt Krohn, Forskningsmetodik, Lund, Studentlitteratur, 1991.

Messier William F. JR, Auditing: A Systematic Approach, New York, McGraw-Hill, 1997.

Patel Runa, Davidson Bo, Forskningsmetodikens grunder, Lund, Studentlitteratur, 1994.

Power Michel, The Audit Society, New York, Oxford University Press, 1997.

7.1.2 Tidskrifter

Aldhizer, Geroge R. III, John R. Miller, Joseph F. Morgalio, Common attributes of quality audits, Journal of Accountancy, Vol. 179, 1995.

Colbert Janet L., Corporate governance: communications from external and internal auditors, Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No 3, 2002.

DeAngelo Linda E., Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, No 3, 1981.

DeFond M. L., The association Between Changes in Client Firm Agency Costs and auditor switching, *Auditing: Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, No 1, 1992.

Gerrard Iain, Houghton Keith, Woodliff David, Audit Fees: The Effect of Auditee, Auditor and Industry Differences, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9, 1994.

Karlsson Hans, God revisionsse vid offert givning, *Balans*, nr 2, 1993.

Knapp Michael C., Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10, No 1, 1991.

Knapp, M.C., An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management, *The Accounting Review*, Vol. 62 No. 3, 1987.

Otley D.T., & Pierce, B.J., Auditor time budget pressure: consequences and antecedents, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, 1996.

Rydin Bo, Varning för kvaliteten på billig revision, *Balans*, nr 1, 2002.

Sutton S. G., Toward and Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit process, *The Journal of the Decision Science Institute*, Vol. 24, No 1, 1993.

Wennberg Inge, A, Jag tror inte att vi får se lägre priser på revision, *Balans*, nr 1, 2002.

Wennberg Inge, B, Ägarna har släppt makten över revisionen, *Balans*, nr 1, 2002.

Wennberg Inge, Rimlig betalning inget att hymla om, *Balans*, nr 6-7, 1993.

Willingham J.J., Jacobsson P D, A Research Response to the Dingell Hearings, *The Auditor's Report*, 1985.

7.1.3 Övrig litteratur

Aktiebolagslagen 10 kap. 3, 16 och 20 §

7.2 Intervjupersoner

7.2.1 Revisorer

Deloitte & Touche: Carl Magnus Kollberg, Auktoriserad revisor sedan år 1980, ansvarig för revisionen i södra Sverige, delägare i revisionsbyrå, civilekonom från Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

Ernst & Young: Dan brännström, Auktoriserad sedan 1988, vice ordförande i FAR, tidigare byråchef i Göteborg under 5 år, delägare i revisionsbyrån, civilekonom från Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

KPMG Bohlins: Jan Malm, Auktoriserad revisor sedan 1988, Kontorschef på KPMG i Göteborg, delägare i revisionsbyrån, Civilekonom från Växjö Universitet.

Öhrlings PriceWaterHouseCoopers: Lennart Wiberg, Auktoriserad revisor sedan 1979, tidigare byråchef på ÖPWHC i Göteborg, arbetar med rådgivning till klienter samt stora upphandlingar, delägare i revisionsbyrån, Civilekonom från Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

7.2.2 Företagsrepresentanter

AB Volvo: Bo Gustavsson, Ekonomichef med ansvar för redovisning och budgetering, tidigare ansvarig för redovisning på Volvo Personvagnar och dessförinnan Auktoriserad revisor på Öhrlings Coopers & Lybrand, Civilekonom från Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

AB Volvo: Rolf Bäckström, Vice President Corporate Audit, tidigare CFO i ett antal dotterbolag bland annat för Volvo It, Pol mag. med inriktning på företagsekonomi och koncernredovisning.

SKF AB: Michael Andersson, Manager Group Audit, ansvarig för SKF:s kontakt med de externa revisorerna samt ansvarig för fusioner och förvärv, tidigare Auktoriserad revisor på Öhrlings PriceWaterHouseCoopers. Utbildning: okänd

7.2.3 Aktieägare

Andra AP-fonden: Lennart Jonsson, Informationsdirektör sedan år 2000, arbetar till största delen med Corporate Governance, har tidigare varit informationsdirektör på flera börsnoterade företag, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

Föreningen Aktiespararna: Gunnar Ek, arbetar med bolagsbevakning och är medlem i Aktiespararnas bolagskommitté, har varje år kontakt med de stora revisionsbyråerna för att diskutera aktuella frågeställningar, har tidigare varit bankdirektör i Nordbanken, Civilingenjör från Chalmers Tekniska högskola.

Bilaga 1. Frågor till revisorer

- 1) Hur upplever Ni att tillvägagångssättet för revision utvecklats under den senaste tioårsperioden?
 - a) Planering
 - i) Tidsplanering
 - ii) Riskbedömning / Val av granskningsområde / Gräns för vad som är väsentligt
 - iii) Förståelse för klientens system
 - b) Granskning
 - i) Användning av informationsteknologi
 - ii) Grundlighet
 - iii) Dokumentation
 - c) Rapportering
 - i) kontinuerlig kontakt med klient
 - d) Revisionsuppdragets lönsamhet?
- 2) Har Ni under de senaste tio åren upplevt någon generell förändring av revisionsrisken?
 - a) Inneboende risk
 - b) Kontroll risk
 - i) Internkontroll
 - ii) Internrevision
 - c) Upptäcktsrisk
- 3) Hur skiljer sig dagens uppdragsansvariga revisorer från de som var ansvariga för tio år sedan?
 - a) Kompetens/erfarenhet

- 4) Tror Ni att den uppdragsansvarige revisorn är lika mycket inblandad i revisionsprocessen, av det enskilda företaget, idag jämfört med för tio års sedan?
- 5) Hur har revisorns oberoende utvecklats under det senaste årtiondet?
 - a) Utveckla oberoendefrågor/rådgivning
 - b) Har rådande prispress och det faktum att de största revisionsbyråerna blivit allt större förändrat styrkeförhållandet mellan byråerna och dess klientföretag?
- 6) Vad anser Ni om att en revisor numera blir vald på fyra år?
 - a) Anser Ni att revisionsuppdragets längd har betydelse för dess kvalitet?
- 7) I vilken utsträckning granskas ett stort revisionsuppdrag av en revisor som inte arbetar med uppdraget, idag jämfört med tio års sedan?
 - a) Hur har Er byrås internkontroll utvecklats under samma tidsperiod?
- 8) Anser Ni att revisionen sker under större tidspress idag, jämfört med för tio år sedan?
 - a) Om ja, vad beror detta på?
- 9) Hur vanligt är det att det uppstår konflikter mellan företagets aktieägare och dess ledningar?
 - a) Hur vanligt var det för tio år sedan?

Sammanfattande frågor:

- 10) Vad anser Ni om nivåerna på dagens revisionsarvoden?
 - a) Anser Ni att revisionen är tillräcklig?
 - b) Tror Ni att granskningen skulle bli mer omfattande om revisionsarvodena var högre?
- 11) Anser Ni att revisionens kvalitet i enskilda uppdrag kan ha påverkats negativt av att revisionsarvodena blivit allt lägre?

Bilaga 2. Frågor till företagsrepresentanter

- 1) Hur upplever Ni att tillvägagångssättet för revision utvecklats under de senaste tio åren?
 - a) Planering
 - i) Tidsplanering
 - ii) Riskbedömning / Val av granskningsområde / Gräns för vad som är väsentligt
 - iii) Förståelse för Era system
 - b) Granskning
 - i) Användning av informationsteknologi
 - ii) Grundlighet
 - c) Rapportering
 - i) kontinuerlig kontakt med revisor
- 2) Har Ni under de senaste tio åren upplevt någon generell förändring av risken för att revisorn gör felaktiga uttalanden i revisionsberättelsen?
 - a) Inneboende risk (klientföretagets komplexitet och tillförlitligheten i systemen)
 - b) Kontroll risk (klientföretaget upptäcker fel)
 - i) Internkontroll
 - ii) internrevision
 - c) Upptäcktsrisk (revisionen upptäcker fel)
- 3) Hur skiljer sig dagens uppdragsansvariga revisorer från de som var ansvariga för tio år sedan?
 - a) Kompetens/erfarenhet
 - b) Säljande/granskande
- 4) Tror Ni att den uppdragsansvarige revisorn är lika mycket inblandad i revisionsprocessen, av det enskilda företaget, idag jämfört med tio års sedan?

- 5) Hur upplever Ni att revisorns oberoende utvecklats under det senaste årtiondet?
- a) Utveckla oberoendefrågor/rådgivning
 - b) Har rådande prispress och det faktum att de största revisionsbyråerna blivit allt större förändrat styrkeförhållandet mellan byråerna och dess klientföretag?
- 6) Vad anser Ni om att en revisor numera blir vald på fyra år?
- a) Anser Ni att revisionsuppdragets längd har betydelse för dess kvalitet?
- 7) Tror Ni att revisionen sker under större tidspress idag, jämfört med för tio års sedan?
- 8) Vad anser Ni om Ert förhållande till aktieägarna?
- a) Är risken för konflikter större i dag än för tio år sedan?

Sammanfattande frågor:

- 9) Vad anser Ni om nivåerna på dagens revisionsarvoden?
- a) Anser Ni att revisionen är tillräcklig?
 - b) Tror Ni att granskningen skulle bli mer omfattande om revisionsarvodena var högre?
- 10) Tror Ni att revisionens kvalitet i enskilda uppdrag kan ha påverkats negativt av att revisionsarvodena blivit allt lägre?

Bilaga 3. Frågor till aktieägare

- 1) Hur är Ert förhållande till företagsledningarna i de bolag Ni själv äger aktier eller representerar aktieägare ?
 - a) Har förhållandet förändrats under de senaste tio åren?
- 2) Har revisorernas betydelse för aktieägarna ökat under de gångna tio åren?
- 3) Hur uppfattar Ni revisionen idag jämfört med för tio års sedan?
 - a) Lägre arvoden
 - b) Revisorernas information till styrelse/aktieägarna
 - c) Åreredovisningen avges en allt kortare tid efter årsskiftet
 - d) Informationen i årsredovisningarna
- 4) Vad anser Ni om att en revisor numera blir vald på fyra år?
 - a) Tror Ni att revisionsuppdragets längd har betydelse för dess kvalitet?
 - i) Om ja, blir Ni mer skeptisk till kvalitén på årsredovisningar från bolag som ofta byter revisionsbyrå i samband med upphandling?
- 5) Vad anser Ni om revisionskommittéernas roll i Sverige?
 - a) Bör de bli fler/färre till antalet?
 - b) Bör de bli mer/mindre inflytelserika?
- 6) Hur anser Ni att revisorns oberoende utvecklats under det sista årtiondet?
 - a) Har rådande prispress och det faktum att allt byråerna blivit allt större förändrat styrkeförhållandet mellan revisionsbyråerna och dess klienter?