



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Revisionskvalitet ur ett byråperspektiv

- en kvalitativ studie om ett mångfacetterat begrepp

Magisteruppsats i företagsekonomi
Externredovisning
Vårterminen 2013

Handledare: Elisabeth Frisk
Författare: Fredrik Karlsson och Markus Mårtensson

Förord

Vi vill tacka de personer som på olika sätt har bidragit till att utveckla och möjliggöra denna studie. Ett särskilt tack riktas till vår handledare Elisabeth Frisk, för vägledning och värdefulla synpunkter under studiens gång. Vidare vill vi även tacka studiens respondenter som har tagit sig tid för att bli intervjuade och gett oss en ökad förståelse kring det komplexa området revisionskvalitet.

Göteborg, 31 maj 2013

Fredrik Karlsson

Markus Mårtensson

Sammanfattning

Magisteruppsats i företagsekonomi, institutionen för externredovisning och företagsanalys, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, VT 2013

Författare: Fredrik Karlsson och Markus Mårtensson

Handledare: Elisabeth Frisk

Titel: Revisionskvalitet ur ett byråperspektiv – en kvalitativ studie om ett mångfacetterat begrepp

Bakgrund och problem: Efter de omtalade revisionskandalerna i början av 2000-talet riktades ökade krav på revisorerna, vilket innebar att revisionsregelverken stramades åt. Som ett led i för att säkerställa den interna kvalitetskontrollen inom revisionsföretagen har en ny internationell standard tillkommit, nämligen ISQC 1. Vad gäller byråstorlekens påverkan på revisionskvaliteten föreligger det tidigare utredda aspekter kring detta samband. Dessutom har medvetenheten kring de etiska principerna inom revisionsföretaget kommit att bli allt viktigare. Det har genom åren visat sig vara svårt att kunna fastställa en universell definition kring begreppet revisionskvalitet, som är att betrakta som mångfacetterat. Eftersom tidigare forskning främst har belyst revisionskvalitet utifrån ett amerikanskt perspektiv, blir det intressant att studera detta dynamiska begrepp utifrån revisionsföretags olika storlek i Sverige.

Syfte: Syftet är att öka förståelsen för hur revisionsföretag av olika storlek förhåller sig till begreppet revisionskvalitet. Studien kommer att belysa revisionskvalitet genom studiens presenterade frågeställningar.

Frågeställningar: Hur definieras begreppet revisionskvalitet?

Hur och varför påverkar byråstorleken och de etiska principerna revisionskvaliteten?

Hur beaktas kvalitetsstandarderna ISQC 1?

Metod: Genom en kvalitativ metod, som bygger på semi-strukturerade intervjuer, har fyra respondenter bidragit till studiens primärdata.

Slutsatser: Studien visar att revisionskvalitet kan definieras som att klienten kan förlita sig på att revisionen är korrekt utförd. Det föreligger dock skillnader kring hur förtroendet för klienten kan uppnås. Vidare är respondenterna överens om att Big Four sammantaget sett kan uppvisa en högre revisionskvalitet. Dessutom finns det indikationer på att mindre revisionsföretag är mer beroende av sina klienter. Byråstorleken kan därmed påverka revisionskvaliteten, vilket ligger i linje med tidigare forskning. Vad gäller de etiska principerna förväntas en revisor alltid att infria dessa, oavsett byråstorleken. De tre större revisionsföretagen beaktar kvalitetsstandarderna ISQC 1 i en större utsträckning, vilket kan bero på att tillämpandet av ISQC 1:s krav är högre inom de större revisionsföretagen.

Nyckelord: revisionskvalitet, Big Four, revisionsföretag, ISQC 1

Abstract

Master Thesis in Business Economics, Institute of financial accounting and business analysis, Economics and Law at University of Gothenburg, spring term 2013

Authors: Fredrik Karlsson and Markus Mårtensson

Instructor: Elisabeth Frisk

Title: Audit Quality from an accounting firm perspective - a qualitative study about a multifaceted concept

Background and problem: After the much talked about auditing scandals in the early 2000s was directed increased requirements for auditors, which meant that the audit regulations were tightened. As a step in order to ensure the internal quality control in audit firms added a new international standard, namely ISQC 1. As for accounting size's impact on audit quality is the previously investigated aspects of this relationship. In addition, awareness of the ethical principles within the audit firm has become increasingly important. Furthermore, it has over the years proved to be difficult to establish a universal definition of the concept of audit quality, which are considered to be multi-faceted. Since previous research has mainly highlighted the audit quality from an international perspective, it will be interesting to study this dynamic concept based audit firm of accounting size in Sweden.

Purpose: The aim of this study is to increase understanding of audit quality by based on accounting size into account how audit firms relate to the concept. The study will highlight auditing quality through specific issues raised therein.

Issues: How is the audit quality based on accounting size?

In what way by accounting size affected the quality of audits of both investigated aspects and partly ethical principles?

How to take into account the respective audit firms standard ISQC 1 by accounting size?

Methodology: Through a qualitative approach, based on semi-structured interviews, four respondents contributed to the study's primary data.

Conclusions: The study shows that audit quality can be defined as the client can rely on the audit is carried out correctly. However, there are differences on how the confidence of the client can be achieved. The individual audit office's audit quality is on par with the other audit offices in an audit firm, an underspend from previous research. The study also shows that the Big Four overall satisfaction may have a higher audit quality, and that smaller audit firms are more dependent clients, indicating that agency size matters. An accountant is always expected, regardless of agency size, meet ethical principles. Big Four firm and the medium-sized audit firms considering the standard ISQC 1 to a greater extent towards the smaller audit firm, which is due to the application of the requirements of the standard is higher in the larger audit firms.

Keywords: audit quality, Big Four, audit firms, ISQC 1

Ord och begreppsförklaringar

Big Eight

Big Eight utgjordes tidigare av revisionsorganisationerna Arthur Andersen, Arthur Young & Co, Coopers & Lybrand, Ernst & Whinney, Deloitte Haskins & Sells, Peat Marwick Mitchell, Price Waterhouse och Touche Ross. Efter diverse sammanslagningar och upplösningar inom Big Eight skapades sedermera kategorin Big Four. När benämningen ”större revisionsföretag” förekommer i studier fram till 1993 inkluderas Big Eight.

Big Four

De fyra största revisionsföretagen i världen utgörs av Deloitte, KPMG, Ernst & Young och Price WaterhouseCoopers.

FAR SRS

Svensk branschorganisation som organiserar revisorer, redovisningskonsulter och rådgivare som är verksamma inom revisionsföretag. FAR SRS benämns fortsättningsvis i studien som FAR.

God revisions

En revisor ska iaktta god revisions

God revisor

En revisor ska iaktta god revisor

IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board. Ett oberoende normgivande organ som tjänar allmänintresset genom att ställa högkvalitativa internationella standarder för revision. IAASB förbättrar kvaliteten och strävar efter en harmonisering, samt stärker allmänhetens förtroende för revisionsbranschen. IAASB är en revisionskommitté till IFAC.

IESBA

International Ethics Standards Board for Accountants. Ett oberoende normgivande organ som bland annat tjänar allmänintresset genom att ställa högkvalitativa etiska normer för revisorer.

IFAC

International Federation of Accountant. Global organisation för revisorer och rådgivare som skyddar allmänintresset genom att stödja utvecklingen av alla sektorer i yrket i världen.

ISA

International Standards on Auditing. Internationellt revisionsregelverk som har tagits fram av IAASB och som i Sverige trädde i kraft den 1 januari 2011 och ersatte den tidigare svenska motsvarigheten Revisionsstandard (RS).

ISQC 1

International Standard on Quality Control 1. En standard som beskriver ett revisionsföretags skyldighet att upprätta ett internt kvalitetskontrollsystem. I Sverige ersatte ISQC 1 den tidigare svenska motsvarigheten Revisionsstandard 220 (RS 220) från den 1 januari 2011.

Mellanstora revisionsföretag

I den här studien tillhör revisionsföretagen BDO, Grant Thornton och Mazars SET de mellanstora revisionsföretagen. Dessa revisionsföretag har flera revisionskontor i Sverige och är även verksamma utanför Sverige.

Mindre revisionsföretag

De revisionsföretag som varken tillhör Big Four eller de mellanstora revisionsföretagen. Ett mindre revisionsföretag utgörs av minst ett revisionskontor och kan även vara verksamt utanför Sverige.

RS 220

Revisionsstandard 220. Tidigare svenskt revisionsregelverk som satte upp riktlinjer och rutiner för ett revisionsföretags interna kvalitetskontrollsystem.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Syfte.....	3
1.4 Frågeställningar	3
1.5 Avgränsningar.....	3
1.6 Studiens fortsatta disposition	4
2. Teoretisk referensram.....	5
2.1 Tidigare studier kring begreppet revisionskvalitet.....	5
2.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer.....	6
2.2.1 Högre revisionskvalitet inom Big Four.....	7
2.2.2 Beroendet av specifika klienter	8
2.2.3 Etiska principer	9
2.3 Standarden ISQC 1.....	11
2.3.1 Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget	11
2.3.2 Skillnader mellan RS 220 och ISQC 1	12
3. Metod.....	13
3.1 En kvalitativ metod med induktiv ansats	13
3.2 Teoretisk referenslitteratur	13
3.3 Datainsamling.....	14
3.4 Dataanalys	16
3.5 Studiens kvalitet	17
4. Empiri	19
4.1 Revisionsföretag X.....	19
4.1.1 Definition av revisionskvalitet	19
4.1.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer.....	19
4.1.3 Beaktandet av ISQC 1	20
4.2 Revisionsföretag Y1	21
4.2.1 Definition av revisionskvalitet	21
4.2.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer.....	22
4.2.3 Beaktandet av ISQC 1	23
4.3 Revisionsföretag Y2	24
4.3.1 Definition av revisionskvalitet	24

4.3.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer.....	24
4.3.3 Beaktandet av ISQC 1	26
4.4 Revisionsföretag Z	27
4.4.1 Definition av revisionskvalitet	27
4.4.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer.....	27
4.4.3 Beaktandet av ISQC 1	29
5. Analys	30
5.1 Definition av revisionskvalitet	30
5.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer.....	31
5.3 Beaktandet av ISQC 1	34
6. Slutsats	36
7. Förslag till fortsatt forskning	37
Källförteckning.....	38
Bilagor.....	40
Bilaga 1	40
Bilaga 2	42

Figurförteckning

Figur 1: Studiens fortsatta disposition.....	4
--	---

Tabellförteckning

Tabell 1: Olika definitioner av revisionskvalitet som har presenterats inom tidigare forskning.....	6
Tabell 2: Utredda aspekter kring revisionsverksamheten som har presenterats inom tidigare forskning.....	9
Tabell 3: Presentation av studiens undersökningsenheter.....	15

1. Inledning

Inledande kapitel ger en bakgrund till valt problemområde, vilket mynnar ut i en problemdiskussion, följt av studiens syfte och därefter studiens tre frågeställningar. Vidare presenteras studiens avgränsningar och avslutas med en beskrivning av studiens disposition.

1.1 Bakgrund

I början av 2000-talet avslöjades ett flertal revisionskandaler hos etablerade koncerner i både USA och Europa. Enronskandalen i USA kom att förbli den mest omtalade och kulminationen i detta fall nåddes när avancerade brott av både insiderhandel och bokföring uppdagades hos koncernen. Inom loppet av ett år försämrades omvärldens förtroende jämfört med revisionsbranschen ännu mer då WorldComs konkurs var ett faktum. Till följd av dessa två skandaler kraschade den globala revisionsorganisationen Artur Andersen, som var inblandad i de båda koncernernas redovisning. De olika revisionskandalerna föranledde att revisorerna och deras revisionskvalitet ifrågasattes av omvärlden (Martinov-Bennie & Pflugrath, 2009).

Det har inom revisionsbranschen skett stora förändringar under det senaste decenniet. Efter revisionskandalerna i USA vidtogs åtgärder i landet och lagen Sarbanes-Oxle Act (SOX) infördes (Blomberg & Svernlöv, 2003). Med denna lag blev kraven på både företagsledare och revisorer allt hårdare (Rezaee, 2004). Att revisionsregelverken har setts över och justerats efter diverse revisionskandaler är enligt Öhman (2007, s.7) att betrakta som ett klassiskt beteende och uttryckte: *”Det verkar således inte enbart som om gårdagens problem är dagens problem. Gårdagens lösningar tycks alltså vara dagens lösningar”*.

Som ett led i för att kunna säkerställa revisionskvaliteten internt inom revisionsföretagen på ett mer standardiserat sätt än tidigare, utformade International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) standarden International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1). Denna kvalitetsstandard började gälla från den 15 december 2009 i det internationella revisionsregelverket International Standards on Auditing (ISA). I och med införandet av ISQC 1 är det revisionsföretagen som har till skyldighet att upprätta ett eget kvalitetskontrollsystem internt, där en anpassning efter standardens riktlinjer och rutiner ska göras. Dessa riktlinjer och rutiner ska inom revisionsföretagen efterlevas i olika utsträckning, där omfattningen kan variera beroende på revisionsföretagets storlek (Alander & Roth, 2006; ISQC 1, 2012).

Begreppet revisionskvalitet är att betrakta som svårdefinierat, detta trots att forskare genom åren har försökt att definiera denna term. Det existerar följaktligen inte någon universellt accepterad definition till revisionskvalitet. Vidare har IAASB:s ordförande beskrivit begreppet revisionskvalitet som både mångfacetterat och komplext (IAASB, 2013). Den äldsta och mest förekommande definitionen till revisionskvalitet inom tidigare forskning är DeAngelos (1981). Denna definition innebär att när revisorn både upptäcker ett fel i klientens redovisningssystem och rapporterar om felet uppvisar revisorn en god revisionskvalitet.

1.2 Problemdiskussion

Inom revisionsföretag har klienter och revisorer genom åren varit splittrade i olika frågor. Det har från klienternas sida visat sig att förväntningarna om vad som är kvalitet i revision är högre jämfört med vad revisorerna själva tycker är möjligt att kräva. Detta har mynnat ut i ett förväntningsgap mellan dessa parter (Porter, 1993). För att uppnå en gemensam vision om revisionskvalitet strävar IAASB för att inblandade parter inom revisionsbranschen, däribland klienter och revisorer, ska framföra sina perspektiv om vad revisionskvalitet innebär inom respektive grupp. Genom detta handlande är meningen att en debatt inom revisionskvalitet ska främjas (IAASB, 2011; IAASB, 2013).

Tidigare internationella studier (jfr. DeAngelo, 1981; Knapp, 1991; DeFond, 1992) har kunnat konstatera att de större revisionsföretagen generellt sett har en högre revisionskvalitet jämfört med de andra revisionsföretagen. Tillgången till fler resurser inom ett större revisionsföretag nämns av DeFond som en bidragande aspekt till att revisionskvaliteten skulle vara högre inom dessa företag. Francis och Yu (2009) har diskuterat huruvida revisionskvaliteten är högre hos samtliga Big Four-kontor jämfört med övriga revisionsföretag. Dessutom har Choi m.fl. (2010) undersökt om det föreligger några skillnader mellan Big Four-kontoren internt avseende revisionskvaliteten. Vidare har International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA, 2012) arbetat fram fem grundläggande etiska principer som en revisor förväntas infria i sin yrkesroll. Ett uppfyllande av dessa etiska principer inom revisionsföretagen leder till att kvaliteten på såväl beslutsfattandet som de olika bedömningarna hos revisorerna blir högre vid utförandet av en revision (Martinov-Bennie & Pflugrath, 2009).

Vad gäller nyttan med standarden ISQC 1 uttryckte sig Olof Herolf, expert på internationella kvalitets- och revisionsstandarder, på följande sätt i samband med införandet av standarden i Sverige 2011: *"Barn gör inte som man säger, utan som man gör"* (Danielsson, 2011). Herolf menar att ledningen och uppträddandet inom revisionsföretaget har en betydande inverkan på kvalitetens utformande. Ledningen inom revisionsföretaget har nämligen till uppgift att skapa en intern kultur med en väl fungerande miljö (Danielsson; ISQC 1, 2012). Vidare uttryckte Christer Asplund, revisor på Tönnerviks Horwath Revision: *"Det är viktigt att ta ISQC 1 och kvalitetskontrollen på allvar, det får inte bli en pappersprodukt som står i en hylla. Kvalitetskontroll, och att ha ordning och reda, ska genomsyra hela organisationen"* (Danielsson). I ett dokument från verksamhetsåret 2011 förklarade FARs kvalitetsnämnd att en ISQC 1-policy saknades eller inte var fullständig hos många revisionsföretag. Detta trots krav på att en implementering av en ISQC 1-policy skulle vara införd inom respektive revisionsföretag i Sverige senast den 1 januari 2011 (FAR, 2013).

Merparten av tidigare forskning inom revisionskvalitet har utgått från ett amerikanskt perspektiv, det vill säga hur revisionsföretag som är verksamma i USA förhåller sig till revisionskvalitet. I och med att det föreligger en oklarhet om vad revisionskvalitet egentligen innebär finner vi det relevant att applicera dessa tidigare studier utifrån ett svenskt perspektiv, det vill säga revisionsföretag som är verksamma i Sverige. Vidare har framkommit att större revisionsföretag har tillgång till fler resurser, vilket i sin tur innebär andra förutsättningar jämfört med de andra revisionsföretagen. Det är därför av intresse att beakta hur revisionsföretag med olika storlek dels ser på tidigare utredda aspekter kring revisionsverksamheten och dels har beaktat kvalitetsstandarderna ISQC 1 i just sin verksamhet.

Att många revisionsföretag har varit sena med att tillämpa ISQC 1 kan framförallt bero på att de mindre revisionsföretagen inte har upplevt något större behov att använda sig av ISQC 1:s riktlinjer och rutiner i sina verksamheter.

1.3 Syfte

Syftet är att öka förståelsen för hur revisionsföretag av olika storlek förhåller sig till begreppet revisionskvalitet. Studien kommer att belysa revisionskvalitet genom att ställa nedan presenterade frågeställningar.

1.4 Frågeställningar

Hur definieras begreppet revisionskvalitet?

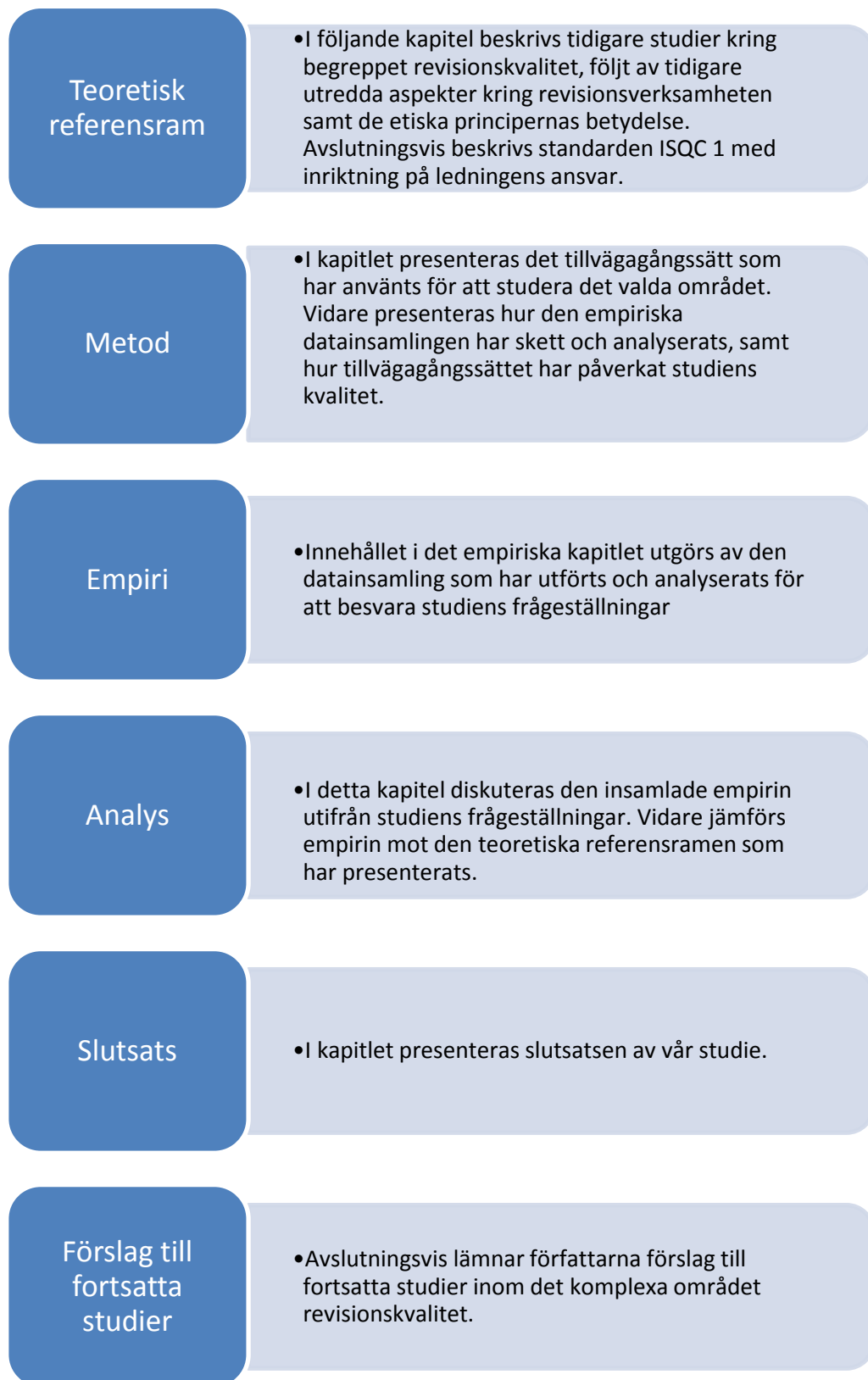
Hur och varför påverkar byråstorleken och de etiska principerna revisionskvaliteten?

Hur beaktas kvalitetsstandarden ISQC 1?

1.5 Avgränsningar

Studien är avgränsad till att beakta hur fyra olika stora revisionsföretag, som är belägna i Göteborg, förhåller sig till revisionskvalitet.

1.6 Studiens fortsatta disposition



Figur 1: Studiens fortsatta disposition

2. Teoretisk referensram

Följande kapitel är indelat i tre avsnitt. I det första avsnittet beskrivs begreppet revisionskvalitet. I det andra avsnittet presenteras tidigare utredda aspekter kring revisionsverksamheten, följt av de etiska principerna inom revisorsyrket. I det tredje avsnittet beskrivs standarden ISQC 1 med inriktning på ledningsansvar för kvalitet.

2.1 Tidigare studier kring begreppet revisionskvalitet

En orsak till varför det är svårt att observera egenskaper i revisionskvalitet beror på att en extern part inte har tillgång till det material som revisorn använder sig av (Carcello m.fl. 1992). En definition som är ständigt återkommande gällande definiering av revisionskvalitet är DeAngelos (1981). Författaren definierar revisionskvalitet som en marknadsbaserad sannolikhet att en revisor både upptäcker ett fel i klientens redovisningssystem och rapporterar om felet. Sannolikheten att en revisor upptäcker ett fel beror bland annat på revisorns tekniska kompetens, det vill säga hur väl revisorn utför sitt arbete, samt de granskningsåtgärder som används vid revisionen. Det kan också sägas att sannolikheten att revisorn rapporterar om felet är ett mått på hur oberoende revisorn är från sin klient. Även Martinov-Bennie och Pflugrath (2009) tar grund i revisorns kompetens när de ger sin definition av revisionskvalitet. De definierar revisionskvalitet som en produkt av en enskild revisors bedömningar och påverkas således av revisorns kompetens. Revisorns kompetens definieras av i vilken utsträckning en revisor kan uppfylla de professionella normerna, det vill säga revisionsstandarder och revisionsyrkets etiska principer.

Knapp (1991) definierar revisionskvalitet som när en revisor minskar risken för väsentliga fel till en punkt, där den ultimata revisionsrisken är vid en lämplig låg nivå. Författaren lyfter fram att denna definition skiljer sig jämfört med DeAngelos i den meningen att den är enklare, eftersom DeAngelos definition innehåller en möjlighet för revisorn att inte kunna välja att inte rapportera om ett upptäckt fel. Vidare i studien fokuserar Knapp på tre nyckelvariabler inom revision som formar uppfattningen om revisionskvaliteten. Dessa nyckelvariabler är revisionsföretagets storleksklass, innehavstiden för uppdraget och den allmänna revisionsstrategin. De mest betydelsefulla variablerna, och som påverkade revisionskvaliteten mest, var revisionsföretagets storlek och innehavstiden för uppdraget. Vidare menar Knapp att det har betydelse gällande vem som definierar revisionskvaliteten, det vill säga om det antingen görs av en intern eller extern part.

Sutton (1993) menar att det föreligger skillnader i tolkningen av revisionskvalitet mellan tre olika grupper, vilka är de externa användarna, klienterna och revisorerna. Sutton menar att det krävs en kombination av dessa för att mäta revisionskvalitet, dels utifrån resultatmått och dels utifrån processmått. Med resultatmått menas den tilltro som användaren av de finansiella rapporterna sätter till revisionsberättelsen och med processmått menas hur väl revisorerna följer de regler och rekommendationer som föreligger. Sutton menar att ett resultatmått kan ses som en extern upplevd revisionskvalitet och processmått som en intern upplevd revisionskvalitet. Vidare bestäms revisionskvaliteten i slutändan av konsumenten av produkten, det vill säga revisionsberättelsen. Dessutom har användaren av denna rapport, enligt Sutton, inte tillgång till att observera processen. Revisorer, som vill ge användarna en hög revisionskvalitet, försöker därför förbättra processkvaliteten genom att öka tillförlitligheten i sina beslut och därmed ökar också sannolikheten att revisionerna blir så korrekt utförda som möjligt.

Watkins m.fl. (2004) pekar på i vilken utsträckning som revisorn tillämpar de olika krav som existerar i form av standarder och lagar inom revisorsyrket när revisionskvaliteten ska avgöras. Eftersom revisionskvaliteten varierar mellan att vara antingen låg eller hög kan revisionskvaliteten och lagstiftningen kopplas samman med varandra och kan till viss del vara en påverkande faktor för att avgöra graden av revisionskvalitet. Som en fortsättning på DeAngelos resonemang om revisionskvalitet gör Watkins m.fl. gällande att såväl revisorns rykte som arbetsförmåga har en stor betydelse för att bestämma detta begrepp.

Francis (2004) definierar revisionskvalitet som när revisorn upprättar god revisionsred och utfärdar en modifierad eller oren revisionsberättelse i lämpliga fall. Vidare menar Francis att revisionskvalitet är omvänt relaterat till revisionsmisslyckanden. Författaren lyfter nämligen fram att ju högre felfrekvens som revisorn har desto lägre blir dennes revisionskvalitet. Ett revisionsmisslyckande sker när de accepterade redovisningsprinciperna inte uppfylls av en revisor och när en revisor misslyckas med att rapportera en oren revisionsberättelse.

Olika definitioner av revisionskvalitet som har presenterats inom tidigare forskning	
Namn	Definition
DeAngelo (1981)	En marknadsbaserad sannolikhet som innebär att en revisor både upptäcker ett fel i klientens redovisningssystem och rapporterar om felet.
Martinov-Bennie och Pflugrath (2009)	Revisionskvalitet är en produkt av en enskild revisors bedömningar och påverkas följaktligen av revisorns kompetens.
Knapp (1991)	När en revisor minskar upptäcktsrisken till en punkt, där den ultimata revisionsrisken är vid en lämplig låg nivå.
Sutton (1993)	Det krävs en kombination av dels resultatmått och dels processmått för att mäta revisionskvalitet.
Watkins m.fl. (2004)	I vilken utsträckning som revisorn tillämpar de olika krav som existerar i form av standarder och lagar.
Francis (2004)	När revisorn upprättar god revisionsred och utfärdar en modifierad eller oren revisionsberättelse i lämpliga fall.

Tabell 1: Olika definitioner av revisionskvalitet som har presenterats inom tidigare forskning

2.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer

En förklaring till skillnad inom forskningen kring revisionskvalitet är storleken på revisionsföretaget (jfr. DeAngelo, 1981; Knapp, 1991; DeFond, 1992). Under de senaste åren har även kontorsstorleken studerats (jfr. DeFond & Francis, 2005; Francis & Yu, 2009; Choi m.fl. 2010; Sundgren & Svanström, 2011). Även den etiska miljön, där de etiska principerna ingår, har undersökts inom revisionsföretag för att mäta revisionskvaliteten (jfr. Pflugrath m.fl. 2007; Martinov-Bennie & Pflugrath, 2009). I följande avsnitt beskrivs följaktligen dessa ovanstående företeelser lite närmare.

2.2.1 Högre revisionskvalitet inom Big Four

Choi m.fl. (2010) fokuserar på storleken med avseende på det nationella revisionskontoret och belyser även personerna inom det lokala revisionskontoret. Det lyfts i studien fram att det är dessa personer som också utför revisionsuppdragen och inte enbart personerna inom det nationella huvudkontoret. Sambandet mellan det lokala revisionskontoret och revisionskvaliteten kan exemplifieras genom kollapsen av Enron. Det var nämligen det enskilda revisionskontoret i Houston, inom revisionsföretaget Arthur Andersen, som reviderade den idag konkursdrabbade energijättens redovisning. Vidare nämner författarna att revisionskvaliteten inom Arthur Andersen överlag inte var sämre jämfört med de övriga revisionsföretagen. Felet i detta fall berodde enligt Choi m.fl. på det enskilda revisionskontoret i Houston, USA.

Choi m.fl. (2010) för i studien en diskussion om att ett agerande som leder till att det lokala revisionskontoret förlorar sitt rykte inte bara påverkar det enskilda kontoret, utan även kan drabba revisionsföretaget i sin helhet (jfr. Arthur Andersen-Enron skandalen). Vidare menar Choi m.fl. att förlusten av ryktet vid en felaktig revision sannolikt blir större för ett stort revisionsföretag, men inte nödvändigtvis större för ett stort revisionskontor jämfört med ett litet. Det lokala revisionskontoret, speciellt ett mindre, är enligt Choi m.fl. oavsett tillhörigheten av revisionsföretag känsligare vid ekonomiska överväganden som berör en specifik klient gällande en eventuell rättstvist vid en felaktig revision.

Francis och Yu (2009) och Choi m.fl. (2010) menar i sina studier på att Big Four sammantaget sett upprätthåller en jämn och enhetlig revisionskvalitet över de lokala revisionskontoren. Choi m.fl. reserverar sig dock för att ett större revisionskontor inom Big Four överlag kan ha en högre revisionskvalitet över de mindre revisionskontoren. Det främsta skälet till detta kan enligt Choi m.fl. bero på att större vikt läggs vid utbildning av personal och granskning inom ett större Big Four-kontor. Rent generellt menar Choi m.fl. att det inom Big Four föreligger standardiserade revisionsprocesser, oavsett kontorsstorleken. Vidare är Francis och Yu av uppfattningen att större revisionskontor inom Big Four kan upprätta en högre revisionskvalitet jämfört med de mindre Big Four-kontoren. Choi m.fl. för ett resonemang om att storleken på revisionskontoret troligtvis inte har någon betydelse för revisionskvaliteten inom Big Four, utan istället handlar det mer om den nationella storleken på revisionsföretaget och deras metoder.

Denna hypotes från Choi m.fl. (2010) om att storleken på revisionskontoret förmodligen inte har någon större betydelse så länge kontoret tillhör Big Four är dock inte definitiv. Detta eftersom Choi m.fl. i slutet av deras studie förklarar att mindre revisionskontor inom Big Four kan upprätta en lägre revisionskvalitet jämfört med de större kontoren inom Big Four i USA. Vidare nämner Choi m.fl. att det inom EU är svårare att upprätta en förenad revisionskvalitet inom Big Four-kontoren, eftersom Big Four anses vara mer självständiga inom EU än vad de är i USA. Choi m.fl. förklarar också att det måste till fler och tydligare bevis för att styrka deras indikation på att de mindre revisionskontoren inom Big Four upprättar en lägre revisionskvalitet än vad de större revisionskontoren gör.

Francis och Yu (2009) antog en hypotes som innebar att en revision som var utförd av ett Big Four-kontor generellt sett upprätthöll en hög revisionskvalitet. En av förklaringarna till detta är att dessa revisionskontor har tillgång till mer samlad erfarenhet, genom exempelvis fler experter. Vidare lyfte Francis och Yu fram att revisorer inom de större revisionskontoren är mer benägna att upptäcka och rapportera om väsentliga fel i de finansiella rapporterna eller att kräva klienten på att korrigera upptäckten innan uttalandet jämfört med de mindre

revisionskontoren. I en svensk studie av Sundgren och Svanström (2011) lyfts det fram att de revisorer som varken representerar Big Four eller de mellanstora revisionsföretagen BDO och Grant Thornton löper större risk att drabbas av en anmärkning. Några delförklaringar till varför revisionskvaliteten generellt sett är högre inom både Big Four och de två mellanstora revisionsföretagen sägs vara att det inom dessa revisionsföretag är enklare att föra en kommunikation med kollegor, samt att det förekommer fler utbildningar som är både formella och informella.

Knapp (1991) fann indikationer till att större revisionsföretag har högre revisionskvalitet än mindre revisionsföretag. Författaren kunde konstatera att merparten av de anmärkningar som gjordes mot revisorer var till de revisorer som var verksamma inom de mindre revisionsföretagen. De större revisionsföretagen hade också färre rättstvister mot sig jämfört med de mindre revisionsföretagen. DeFond (1992) lyfter i sin studie fram att de större revisionsföretagen har fler resurser, genom bland annat tillgången till fler experter, när granskningar av räkenskaper ska utföras. Detta innebär enligt DeFond att de större revisionsföretagen genomgående rapporterar om fler fel i sina rapporter jämfört med vad de mindre revisionsföretagen gör.

2.2.2 Beroendet av specifika klienter

Ett mindre revisionsföretag sägs enligt DeFond (1992) vara mer beroende av en specifik klient och är beredd att kompromissa för att inte riskera att förlora klienten. Ett mindre revisionsföretag är, enligt DeFond, nämligen mindre benäget att rapportera om ett eventuellt fel och den enskilde klienten kan således påverka ett mindre revisionsföretag i större utsträckning jämfört med vad ett större revisionsföretag kan. Gällande det lokala revisionskontoret har det genom DeFond och Francis (2005) konstaterats att det främst är delägaren och det lokala revisionskontoret som drabbas mest av att förlora en specifik klient. Revisionsföretaget i sin helhet är således inte lika beroende av en klient som vad det lokala revisionskontoret är. Vidare nämner Choi m.fl. (2010) att det är mindre sannolikt att ett större revisionskontor är mer beroende av en viss klient jämfört med vad ett mindre revisionskontor är. Detta eftersom ett större revisionskontor generellt sett har fler klienter och därmed inte är lika känsliga av att förlora en klient. Detta har inneburit att de större revisionskontoren är mindre benägna att samtycka med klienters mindre bra rapporter jämfört med vad de mindre revisionskontoren är.

DeAngelo (1981) är av uppfattningen att när revisorerna tjänar klientspecifika kvasiräntor har revisorer med ett stort antal klienter minskade incitament att "fuska" för att behålla en klient. Med kvasiräntor menas att revisorn utsätts för förlusten om det visar sig att revisionskvaliteten är lägre än utlovad. Detta leder till en högre revisionskvalitet, eftersom revisorn har mer att förlora om det visar sig att revisionskvaliteten är lägre än utlovad. Vidare lyfter DeAngelo (1981) i sin studie fram att om revisorer tjänar klientspecifika kvasiräntor är revisionskvaliteten beroende av storleken på revisionsföretaget. Detta antyder att ju fler klienter en revisor har desto lägre incitament har revisorn att agera opportunistiskt. Kvasiräntor fungerar, enligt DeAngelo, som en säkerhet mot att revisorn agerar opportunistiskt, det vill säga sänker kvaliteten genom att undvika att rapportera ett fel och på så sätt gå miste om framtida arvoden. Säkerheten som infinner sig av kvasiräntor skapar, enligt DeAngelo, en fördel för större revisionsföretag eftersom dessa företag har fler klienter.

Utreda aspekter kring revisionsverksamheten som har presenterats inom tidigare forskning	
Författare	Utreda aspekter
Choi m.fl. (2010)	Big Four-kontoren upprätthåller sammantaget sett en jämnare och högre revisionskvalitet jämfört med de övriga revisionsföretagen. En av förklaringarna som ges är att Big Four-kontoren använder sig av standardiserade revisionsprocesser i en större utsträckning jämfört med de andra revisionsföretagen.
Francis och Yu (2009)	Större samlad erfarenhet inom Big Four innebär i slutändan att revisionskontoren inom Big Four rapporterar om fler upptäckta fel i sina rapporter.
Knapp (1991); Sundgren och Svanström (2011)	Revisorer inom de mindre revisionsföretagen erhåller fler anmärkningar jämfört med de revisorer som representerar de större revisionsföretagen.
DeFond (1992)	De större revisionsföretagen har tillgång till fler resurser, genom bland annat fler experter, vilket leder till att de större revisionsföretagen rapporterar om fler fel i sina rapporter.
DeFond och Francis (2005)	Delägaren och det lokala revisionskontoret drabbas mest av att förlora en specifik klient.
DeAngelo (1981)	Ju fler klienter en revisor har desto lägre incitament har revisorn att agera opportunistiskt. Med så kallade kvasiräntor skapas en fördel för de större revisionsföretagen.

Tabell 2: Utreda aspekter kring revisionsverksamheten som har presenterats inom tidigare forskning

2.2.3 Etiska principer

Det föreligger en så kallad IFAC-kod som IESBA har arbetat fram. Dessa uppförandekoder innebär att fem grundläggande etiska principer ska följas för att uppnå en god yrkessed inom revisorsyrket.

- Hederlighet – En revisor ska vara öppen och ärlig i sin yrkesroll.
- Objektivitet - En revisor ska inte påverkas i sin yrkesroll av utomstående.
- Yrkeskompetens och tillbörlig omsorg - En revisor har en skyldighet att vara uppdaterade på vad som händer inom branschen, för att därigenom säkerställa att klienten får ett fullgott professionellt arbete utfört. Vidare ska en revisor agera omsorgsfullt och i enlighet med de tillämpliga hjälpmedel och enligt de standarder när denne uppvisar en god yrkessed.
- Tystnadsplikt – En revisor ska respektera sekretessen i en klientrelation. Vidare bör inte en revisor avslöja någon sådan information till tredje part såvida det inte föreligger en legal rättighet eller skyldighet att lämna ut dessa uppgifter.
- Professionellt uppträdande - En revisor ska följa de lagar och förordningar som gäller, samt undvika varje åtgärd som misskrediterar yrket (IESBA, 2012).

En stark etisk miljö inom revisionsföretaget

Martinov-Bennie och Pflugrath (2009) kunde genom tidigare studier konstatera att en stark etisk miljö inom ett revisionsföretag har en betydande och positiv inverkan gällande kvaliteten på beslutsfattandet och de olika bedömningar som utfärdas av revisorerna. När upprättandet av de etiska principerna för den etiska miljön är operationaliserat inom revisionsföretaget, kan de obligatoriska krav som ställs inom ISQC 1 sägas vara uppfyllt, enligt Martinov-Bennie och Pflugrath.

Genom en tidigare version till ISQC 1 undersökte Pflugrath m.fl. (2007) i vilken utsträckning som revisionerna påverkades av standarden och om deras omdöme förbättrades i och med införandet av den. Det kunde genom studien konstateras att de yrkesetiska koderna var att betrakta som en form av marknadsföring hos revisionsföretagen. Detta för att istället rikta fokus på revisorernas prestationer och beteenden.

Martinov-Bennie och Pflugrath (2009) menade på att det var motiverat, i och med införandet av den nya upplagan till ISQC 1, att genomföra en studie som gick ut på att säkerställa de anställdas tekniska och etiska kompetens utifrån de yrkesetiska principerna i kvalitetsstandarderna. Författarna utredde i studien effekten av den etiska miljön, det vill säga tillämpandet av uppförandekoderna, inom ett revisionsföretag tillhörande Big Four. Det som undersöktes var den kvalitet som rådde efter revisorernas beslut och bedömningar gällande eventuella nedskrivningsbehov. Resultatet indikerade på att deltagarna var väl medvetna om betydelsen av revisionsfrågan avseende nedskrivningar. Det kunde i studien konstateras att om den etiska revisionsmiljön är stark, så är sannolikheten större att revisorernas beslut har en mer ansträngande ton. Detta eftersom revisorerna i största möjliga mån vill undvika de eventuella påföljder som kan uppstå senare efter uppkomna brister i revisionen. Enligt Martinov-Bennie och Pflugrath styrker resultatet både deras och tidigare studiers hypotes om att de yrkesetiska koderna inom ett revisionsföretag har en central betydelse för revisionskvaliteten.

Värderingar, etik och attityder inom revisionsföretaget

I IAASB:s publicerade samrådsdokument (2013) presenteras bland annat de värderingar, den etik och de attityder som ett revisionsföretag ska sträva efter för att kunna åstadkomma en hög revisionskvalitet. Nämda aspekter har nämligen en betydande inverkan när det gäller att uppnå ett revisionsföretags mål, eftersom miljön påverkar tankesättet hos revisorerna och dess personal (IAASB, p 46-47).

Ledningen inom respektive revisionsföretag ska se till att revisorsfunktionen följs och att inte andra åtaganden än personalens ordinarie arbetsuppgifter existerar (IAASB, p 48-49). Vidare ska revisionsföretaget vårda och utveckla de personliga egenskaperna såsom integritet och yrkeskompetens. Det är också av vikt att regelbunden utvärdering av revisionsföretagets personal sker (p 50-51). Det nämns också att ett revisionsföretag inte bör ha några andra ekonomiska överväganden som skulle innebära att revisionen inte utförs på ett korrekt sätt och som därmed försämrar revisionskvaliteten (p 52). Revisionsföretaget ska vidare tillgodose såväl partners som personalens behov av högkvalitativ teknisk support gällande exempelvis vilka datasystem som är aktuella (p 54-55). Det är också av vikt att de ”svåra” frågorna kring revisionsuppdraget diskuteras mellan olika personer, som exempelvis kan utgöras av ett samråd (p 56). Revisionsföretag ska även tillhandahålla ett system som innebär att klienten kan kontrolleras innan revisionsföretaget åtar sig uppdraget. Vidare ska personerna som utför

revisionsuppdraget vara kompetenta och det ska dessutom finnas tillräckligt med tid och resurser hos revisionsföretaget för att acceptera uppdraget (p 57).

I kvalitetsstandarden ISQC 1 ingår delen ”Relevanta yrkesetiska krav”. Denna del säkerställer att såväl revisionsföretaget som dess personal följer de relevanta yrkesetiska krav som framställs. Revisionsföretaget har ett stort ansvar för att säkerställa personalens oberoende och objektivitet, samt att de etiska principerna och dess krav upprätthålls. För att garantera oberoendet hos en personal krävs en skriftlig bekräftelse ifrån dessa. Vidare ska revisionsföretaget, utifrån riktlinjer och rutiner, även identifiera och utvärdera omständigheter med avseende på de relationer som kan sägas utgöra ett hot mot oberoendet (ISQC 1, p 21).

2.3 Standarden ISQC 1

ISQC 1 blev föreslagen som standard 2005 av IAASB och blev tillämpbar den 15 december 2009 i revisionsregelverket ISA. Revisionsföretagen har i och med denna standard till uppgift att implementera såväl fungerande policys som fungerande processer i sina verksamheter (Martinov-Bennie & Pflugrath, 2009). Respektive revisionsföretag ska utgå ifrån de riktlinjer och rutiner som inkluderas i ISQC 1, för att därigenom reglera ett internt kvalitetskontrollsystem. Vidare ska personalen efterleva både de tekniska och de etiska krav som beskrivs i standarden. Med dessa krav är förhoppningen att prestationerna ska förbättras och därmed att revisionskvaliteten ska förhöjas genom att följa ett antal kontrollelement. Dessa kontrollelement inom ISQC 1 har kategoriserats i sex delar, vilka är:

- Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretag
- Relevanta yrkesetiska krav
- Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag
- Personal
- Hur uppdrag utförs
- Övervakning

Dessa sex delar ska sedermera dokumenteras. Vad gäller dokumentationens form och innehåll är detta en bedömningsfråga (ISQC 1, A 73). Karaktären på och omfattningen av dessa krav kan variera beroende på revisionsföretagets storlek och verksamhetskaraktär, samt antalet anställda och om företaget ingår i ett nätverk (p 4, p 14, A1). Då omständigheter hos respektive revisionsföretag kan variera kraftigt, ska respektive företag överväga huruvida ytterligare riktlinjer och rutiner borde inkluderas i deras egenutvecklade kvalitetskontrollsystem (p 15).

I föregående avsnitt berördes delen ”Relevanta yrkesetiska krav”. Eftersom vi i studiens tredje frågeställning har valt att fokusera på hur revisionsföretag beaktar kvalitetsstandarden ISQC 1 beskrivs den första ISQC 1-delen, ”Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget”, lite närmare i kommande delavsnitt. Resterande fyra delar beskrivs kortfattat i ”Bilaga 2”.

2.3.1 Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget

Ledningen inom respektive revisionsföretag måste dels kontrollera och dels dokumentera att respektive revisionsuppdrag genomförs korrekt. Vidare har ledningen till uppgift att använda sig av tydliga riktlinjer och rutiner gällande en revisors nya och gamla uppdrag. Det är också av vikt att ledningen säkerställer att det finns tillräckligt kompetens inom revisionsföretaget för att

uppdragen ska kunna utföras. Eftersom ISQC 1 är riktad till revisionsföretagets interna del ska klienterna inte påverkas av denna standard i någon större utsträckning (Bergqvist, 2010).

Ett revisionsföretag ska främja för en intern kvalitetskultur inom företaget genom att utforma riktlinjer och rutiner som mynnar ut i en kvalitet som är grundläggande vid uppdragsutföranden. Den eller de personer som har det yttersta ansvaret för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem är företagets verkställande direktör, styrelse eller motsvarande. Ledningen och uppträdandet inom revisionsföretaget har en betydande inverkan på utformandet av kulturen. Den interna kulturen grundas på konsekventa, tydliga och frekventa åtgärder, samt budskap från samtliga ledningsnivåer inom ett revisionsföretag. Dessa budskap och åtgärder framhäver revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för dels kvalitetskontroll och dels kraven på att arbetet utförs enligt de standarder, lagar och författningar som yrkesutövningen innefattar. Vidare ska korrekta rapporter med avseende på omständigheterna lämnas. Dessa aspekter bidrar nämligen till en intern kultur inom ett revisionsföretag, där arbetet och en strävan efter hög kvalitet både värdesätts och premieras (ISQC, p 18, A4).

För att kvaliteten ska kunna implementeras i revisionsverksamheten ska dessa budskap och åtgärder kommuniceras genom såväl formella som informella dialoger inom revisionsföretaget. Andra exempel som nämns är möten, nyhetsbrev, målbeskrivningar och utbildningsseminarier. Vidare kan budskap och åtgärder förverkligas genom utvärdering av både delägare och anställda, samt genom intern dokumentation och utbildningsmaterial inom revisionsföretaget (ISQC 1, A4).

2.3.2 Skillnader mellan RS 220 och ISQC 1

Ett väsentligt syfte med införandet av ISQC 1 har varit att förtydliga vad ett kvalitetskontrollsystem ska innehålla och hur ett revisionsföretag ska handla för att efterleva standardens riktlinjer och rutiner (Danielsson, 2010). ISQC 1 beskrivs som betydligt mer omfattande och detaljrik, samt innehåller ännu fler krav jämfört med den tidigare RS 220 (Bergqvist, 2010).

Ledningens utökade ansvar har lyfts fram som en väsentlig skillnad jämfört med den tidigare svenska motsvarigheten RS 220. Innan ISQC 1 började tillämpas i Sverige bedömdes det som tillräckligt att inom ett revisionsföretag använda sig av informella informationsstrukturer och ett tillfredsställande förtroendekapital. Ledningen förlitade sig nämligen tidigare på att den enskilde revisorn vid utförandet av sina uppdrag tillämpade god revisorssed. Det interna kvalitetskontrollsystemet inom ett revisionsföretag var således att betrakta som begränsat innan ISQC 1:s inträde (Bergqvist, 2010). En annan väsentlig skillnad som föreligger mellan RS 220 och ISQC 1 är att samtliga revisionsföretag ska ta fram egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Tidigare räckte det nämligen med att revisionsföretag utgick ifrån FARs riktlinjer gällande hur kvalitetskontrollerna skulle genomföras internt (Danielsson, 2011).

3. Metod

I följande kapitel presenteras studiens val av metod och ansats. Vidare beskrivs hur datainsamlingen har skett. Dessutom sker en redogörelse avseende studiens dataanalys och avslutningsvis beskrivs hur studiens tillvägagångssätt har påverkat studiens kvalitet.

3.1 En kvalitativ metod med induktiv ansats

Det som karaktäriserar en kvalitativ metod är, enligt Bryman och Bell (2005), att tyngden i forskningen läggs på orden vid såväl datainsamlingen som dataanalysen. Detta till skillnad från en kvantitativ metod där fokus riktas på siffror. Vidare menar Bryman och Bell att en kvalitativ forskningsstrategi allt som oftast är induktivistisk, konstruktionistisk och tolkande. När teorin genereras på grundval av insamlad data föreligger en induktiv syn på förhållandet mellan teori och praktik. En kunskapsteoretisk ståndpunkt kan, enligt Bryman och Bell, även benämnas som tolkningsinriktad, vilket innebär att tyngden ligger på att förstå den sociala verkligheten med avseende på de grundval som baseras på hur deltagarna i en specifik miljö tolkar denna verklighet. Termen konstruktionistisk benämns av Bryman och Bell som en ontologisk ståndpunkt, vilket innebär att sociala egenskaper är ett resultat av det samspel som föreligger mellan individerna. Det är följaktligen inte de företeelser som redan existerar ”där ute” som står i fokus. Dessa företeelser är nämligen att betrakta som ”åtskilda från dem som är inbegripna i konstruktionen av dem” (Bryman & Bell, s.298). Enligt dessa författare föreligger det dock inget krav på att dessa samtliga beskrivna egenskaper ska vara uppfyllda när en kvalitativ undersökning ska genomföras.

Vid en kvalitativ forskningsmetod är det följaktligen främst deltagarens uppfattning som står i fokus, samt att forskaren ska få en kontextuell förståelse för det område som undersöks. Detta till skillnad från en kvantitativ forskningsmetod, där det istället är forskarens uppfattning som står i centrum samt att denne ska kunna generalisera studiens undersökta område (Bryman & Bell, 2005)

Utifrån en studies problemformulering är det av vikt att den metod som väljs överensstämmer med studiens syfte (Holme och Solvang, 1997). För att kunna besvara våra frågeställningar och uppfylla studiens syfte anser vi att valda metod har passat studiens frågeställningar väl, eftersom vi har behövt fördjupad kunskap och tolka den data som har mottagits från respondenterna.

3.2 Teoretisk referenslitteratur

Studiens teoretiska material är främst inhämtad genom olika tidsskrifter. Under studiens process har olika varianter av sökord testats. De allra mest frekventa sökorden har varit ”revisionskvalitet”, ”Big Four” och ”ISQC 1”. Litteraturen har vi mestadels funnit genom katalogen GUNDA via Ekonomiska bibliotekets hemsida vid Göteborgs universitet. Vi har även använt oss av LIBRIS för att finna relevanta böcker, avhandlingar och tidsskrifter. De vetenskapliga artiklar som vi har använt oss av är främst hämtade från databaserna Science Direct, Social Science Research Network och JSTOR.

Att standarden ISQC 1 har använts i den teoretiska referensramen kan motiveras med att standarden är intressant utifrån ett byråperspektiv, eftersom den ska vara en utgångspunkt för

att säkerställa revisionsföretagens interna revisionskvalitet. Vi anser därmed att denna kvalitetsstandard är högst relevant för studien och dessutom utvidgar studiens referensram ytterligare. Information om ISQC 1 har hämtats genom artiklar från tidsskriften *Balans*, samt FARs samlingsvolym – revision 2012. Eftersom ISQC 1 är en relativt ny standard har vi funnit en viss problematik kring att identifiera såväl relevanta som tillräckligt intressanta vetenskapliga artiklar. Vi har dock funnit två vetenskapliga artiklar som använder ISQC 1 som utgångspunkt med inriktning på den etiska miljön inom revisionsföretaget. Eftersom den etiska miljön är ett relativt nytt forskningsgrepp har vi utöver redan nämnda artiklar även använt oss av delar från ett samrådsdokument, som har arbetats fram av IAASB. Detta dokument har vi hämtat från IFAC:s hemsida.

3.3 Datainsamling

Vi har intervjuat fyra personer, som representerar fyra revisionsföretag, och studiens primärdata är följaktligen baserad på dessa intervjuer. Holme och Solvang (1997) lyfter fram flexibiliteten som en stor fördel när intervjuer ska göras, eftersom en komplettering från undersökningseenheten kan mottas på plats vid intervjutillfället. Genom flexibiliteten vid en intervju kan både ordningen ändras och en prioritering av vilka frågor som ska ställas kan också göras. Vi upplevde samtliga intervjutillfällen som flexibla situationer, helt enligt det scenario som vi strävade efter. Vidare har respektive respondent några dagar i förväg fått en intervjuguide skickad till sig avseende vilka områden och frågor som skulle beröras. Respektive respondent får därför sägas ha fått möjligheten att hinna förbereda sig tillräckligt innan intervjutillfället ägde rum. Vi anser att detta tillvägagångssätt stärker intervjuernas trovärdighet.

Intervjuerna har ägt rum på respektive respondents arbetsplats, det vill säga på olika revisionskontor i Göteborg. Vi har i studien haft för avsikt att respondenten ska känna sig så bekväm som möjligt vid intervjutillfället. Därför har det varit av vikt att träffa respondenten i den miljö som personen till vardags verkar inom. Vi har varit av åsikten att om den intervjuade känner sig trygg i situationen är sannolikheten större att svaren blir ännu mer korrekta, men också mer utförliga.

Inspelning av intervju

Vi har spelat in samtliga våra intervjuer, vilket Holme och Solvang (1997) alltid rekommenderar att göra. Detta har i förväg meddelats till samtliga respondenter, som också har godkänt detta förfarande. En fördel med inspelning är, enligt Patel och Davidson (2003), att svaren registreras direkt. Vi har sett en stor nytta med att spela in samtliga intervjuer, dels för att vi inte går miste om den information som vi har delgivit och dels för att en strävan från vår sida har varit att inte felaktigt återge intervjumaterialet. Risken att detta skulle inträffa hade enligt oss varit större om vi istället hade valt att föra anteckningar vid intervjutillfällena. Enligt Patel och Davidson kan dock de svar som erhålls sägas ha en påverkan på inspelandet. Detta eftersom det finns vissa tendenser som pekar på att personer blir mer öppna och spontana när inspelningen har avslutats. Vid respektive intervjutillfälle angav vi för respondenten att materialet endast var avsett för att användas för studiens ändamål och att inspelningen kunde stoppas när som helst. Vi har inte upplevt några större problem vid den här processen, eftersom respektive respondent förlitade sig på oss.

Urval av undersökningsenheter

Holme och Solvang (1997) menar att urvalet av de personer som ska medverka i studien är en väsentlig del av den undersökning som genomförs. Med rätt personer är nämligen sannolikheten större att undersökningen blir bra. Vidare är det enligt Holme och Solvang av vikt att urvalet görs systematiskt. Processen gällande studiens undersökningsenheter innebar till en början att en lista sammanställdes på vilka revisionsföretag som vi ansåg vara intressanta för studien. Avsikten från författarnas sida var att få samtala med respondenter som representerade olika revisionsföretag med olika storlek. Ett antal revisionsföretag kontaktades först via telefonsamtal, där vi önskade få samtala med en kvalitetsansvarig eller annan person med liknande befattning som ansågs vara lämpad för att eventuellt delta i studien. Vi förklarade studiens syfte för respektive respondent och klargjorde samtidigt att dennes bidrag var väsentligt för studien. För att få delta i studien har kriterierna från författarnas sida varit att personen ifråga varit insatt inom det komplexa området revisionskvalitet och haft kännedom om kvalitetsstandarden ISQC 1. Detta för att kunna förstå och därmed besvara författarnas frågor på ett tillfredsställande sätt. Vi har dessutom varit tydliga med att respondenterna verkligen haft en vilja att medverka i studien, vilket vi har fått bekräftat från samtliga deltagare. Överlag upplevdes denna process som relativt smidig.

Det uppkom dock vissa komplikationer gällande att få till stånd en intervju med personer som representerade ett mindre revisionsföretag med ungefär ett 15-tal anställda. Vi lyckades dock till slut finna ett mindre revisionsföretag som representerade den typen av revisionsföretag som vi eftersträvade. Eftersom målsättningen från början var att intervjua respondenter från olika revisionsföretag med olika storlek kan detta mål sägas vara uppfyllt hos författarna.

Vidare är samtliga deltagande respondenter auktoriserade revisorer och deras utbildningsbakgrund står i paritet med varandra, då samtliga har en civilekonomexamen. Studiens urvalsgrupp får därmed betraktas som homogen.

Anonymitet

Vi har på eget initiativ valt att konsekvent anonymisera både studiens medverkande respondenter och de revisionsföretag som respektive respondent representerat. Författarna har varit av åsikten att genom garanterande av anonymitet torde sannolikheten att motta mer sanningsenliga och utförliga svar vara större än om vi hade valt att namnge dessa personer och revisionsföretag. Vi har i studien valt att benämna respondenterna som A, B, C och D samt revisionsföretagen som X, Y1, Y2 och Z. Både vid den första kontakten med respondenten och alldeles innan intervjun skulle äga rum meddelades att såväl respondenten som revisionsföretaget skulle komma att förbli anonymiserade i studien, vilket har godkänts av samtliga respondenter.

Presentation av studiens undersökningsenheter	
Revisionsföretag	Respondent
X – stort (Big Four)	A
Y1 – mellanstort	B
Y2 – mellanstort	C
Z – mindre	D

Tabell 3: Presentation av studiens undersökningsenheter

Intervjuguide

Intervjuns frågeguide innehöll till en början bakgrundsfrågor, eftersom det ger en bra bild av respondentens erfarenhet och yrkesfunktion. Vidare riktades fokus på kärnfrågorna och slutligen gavs möjlighet att från respondentens sida kommentera innehållet och om denne hade för avsikt att tillägga något ytterligare som vi inte hade berört under intervjun. En förutsättning för att kunna formulera och ställa relevanta kärnfrågor kring ämnet var att studiens teoretiska referensram var väl inarbetad, vilket vi anser att den har varit. Ovanstående tillvägagångssätt, som rekommenderas av Bryman och Bell (2005), har tillämpats vid samtliga intervjutillfällen.

Semi-strukturerad intervju

Bryman och Bell (2005) beskriver termen semi-strukturerad intervju som när intervjuaren förhåller sig till ett antal frågor utifrån en generellt hållen intervjuguide. Vidare har den intervjuade personen, enligt Patel och Davidsson (2003), en stor frihet att utforma sina svar genom detta förfarande. Det finns enligt de sistnämnda författarna två olika typer kring hur en kvalitativ intervju kan struktureras. Den ena kallas ostandardiserad och innebär en låg grad av standardisering som går ut på att frågorna formuleras allt eftersom under intervjuns gång och att en anpassning efter den unika intervjusituationen görs. Den andra typen av strukturering kallas för standardiserad intervju, vilket innebär att frågorna ställs efter en bestämd ordning. Vid en kvalitativ intervju är ostandardiserad strukturering vanligast, vilken också vi har använt oss av.

Under intervjun är det av vikt att dels visa ett genuint intresse och dels en förståelse för respondenten. Det kan vara av intresse att meddela i vilken utsträckning frågorna är fria för respondenterna och om frågorna kan tolkas fritt (Patel & Davidson, 2003). För att motta så rättvisande svar som möjligt från respondenterna, och därmed minimera de risker som föreligger för ett eventuellt missförstånd avseende de frågor som ställs, har somliga begrepp i frågeguiden förklarats mer ingående för respondenterna under intervjutillfällena. Anledningen till detta handlingsätt var nämligen att säkerställa att de frågor som författarna har utformat och ställt har uppfattats likartat hos respondenterna.

3.4 Dataanalys

Efter respektive intervjutillfälle sammanställdes intervjun per omgående genom transkribering. Detta förfarande innebar att vi skrev om intervjun med våra egna ord i ordbehandlingsprogrammet Word genom att parallellt lyssna av intervjun i sin helhet. Detta tillvägagångssätt kan, enligt Bryman och Bell (2005), beskrivas som en tidsödande process, eftersom en stor del av tiden ägnas åt att både skriva ut materialet och utmönstra de väsentliga delarna från intervjun. Analyserandet av den transkriberade texten föregicks av att vi skrev ut större delen av den data som framkom genom respektive intervjutillfälle. Därefter granskade författarna både sina egna och varandras texter flera gånger och längre fram i denna process sorterades texten i en redan förutbestämd struktur, där vi utgick från den struktur som redan var utformad i den teoretiska referensramen. Den analyserande datan korrigerades ytterligare några gånger för att på så sätt få en så rättvisande bild som möjligt från samtliga respondenter.

3.5 Studiens kvalitet

En studies tillvägagångssätt ska alltid granskas kritiskt oavsett om studien är kvantitativt eller kvalitativt utförd. Det är följaktligen av vikt att en kvalitativ studie kan anses som trovärdig och väl genomförd. På så sätt ökar nämligen sannolikheten att studien håller en god kvalitet (Bryman & Bell, 2005). Utöver studiens valda metod reflekterar vi i detta avsnitt även över studiens källor, det vill säga därifrån studiens data har hämtats.

Kritik av metodval

Med en kvalitativt vald metod är författarna väl medvetna om att en generaliserbar bild för våra frågeställningar blir svår att kvantifiera utifrån ett branschperspektiv. Detta eftersom urvalet i studien är begränsat. En annan kritik mot studiens angreppssätt är att tolkningen från författarnas sida vid insamlandet av det empiriska materialet kan ha uppfattats annorlunda jämfört med vad den intervjuade kan ha åsyftat och att författarna därmed kan ha missat viktig information från respondenterna. Som exempel kan nämnas att den intervjuade har gett signaler som kan vara av vikt och som studiens författare inte har förstått. För att öka kravet på att den information som ges är pålitlig är en växelverkan mellan forskaren och den intervjuade personen därför en central faktor (Holme & Solvang, 1997). Vi är medvetna om att en tolkning av det insamlade materialet kan ha en påverkan av respondenternas förkunskaper och deras förmåga att uttrycka sig. Vi är följaktligen medvetna om att denna undersökning är att betrakta som subjektiv.

Studiens reliabilitet och validitet

Genom åren har kvalitativa forskare diskuterat om vilken relevans som föreligger gällande såväl reliabilitet som validitet vid kvalitativa undersökningar. Vad gäller dessa två begrepp inom en kvalitativ studie är de i grunden i paritet med en kvantitativ studie. Däremot läggs det vid en kvalitativ studie mindre vikt vid de områden som berör mätning (Bryman & Bell, 2005).

Såväl extern som intern reliabilitet förekommer inom en kvalitativ undersökning. Med extern reliabilitet menas att den miljö som undersöks ska vara likartad mellan den senaste forskaren och den föregående forskaren inom det undersökta området, annars blir det enligt Bryman och Bell (2005) svårt att jämföra dessa studier med varandra. Vid intern reliabilitet ska det föreligga en överensstämmelse personerna emellan om hur det som hörs och ses ska tolkas. Detta gäller, enligt Bryman och Bell, om det är flera personer som tillsammans genomför en undersökning. Eftersom vi inte har kunnat identifiera en tidigare likartad forskningsprocess inom detta område är det därför svårt att uttala sig om den externa reliabiliteten i denna studie. Vad gäller den interna reliabiliteten anser vi att den är hög. Detta eftersom författarna har haft en samstämmig syn under hela forskningsprocessen gällande tolkningen av den information som har uppkommit under studiens gång.

Det föreligger, enligt Bryman och Bell (2005), både extern och intern validitet inom en kvalitativ undersökning. Vad gäller den externa validiteten baseras den i huvudsak på i vilken utsträckning som resultaten kan generaliseras till andra sociala miljöer och situationer. Bryman och Bell menar att det inom detta område kan uppstå vissa problem, eftersom de kvalitativa forskarna använder sig av antingen ett för begränsat urval eller en fallstudie. Med intern validitet menas att överensstämmelsen mellan forskarens observationer och dennes utvecklade teoretiska idéer ska vara god. Detta är att betrakta som en stor styrka inom en kvalitativ undersökning, eftersom en utdragen närvaro och delaktigheten i en social grupp kan komma att säkerställa såväl begreppen som observationerna i en hög grad. Den externa validiteten är att

betrakta som ganska låg i denna studie, medan den interna validiteten enligt oss kan bedömas som mycket hög. Detta eftersom vi i våra observationer har fått utreda diverse begrepp och områden inom revisionskvalitet och ISQC 1 med kompetenta personer inom revisionsbranschen. Den höga kompetensen bland studiens respondenter kan motiveras med att av de fyra medverkande respondenterna är två av dessa personer mycket väl insatta inom det undersökta området. De två personerna har nämligen suttit med FARs kvalitetsnämnd, dessutom har den ene av dem suttit med i FARs styrelse under många år. Vidare har dessa två respondenter varit nationellt kvalitetsansvariga för de revisionsföretag som personerna har representerat i studien, vilket enligt oss styrker studiens trovärdighet ytterligare.

Källkritik

Vad gäller studiens primärdata som har samlats in kan vi konstatera att genom det kvalitativt utförda tillvägagångssättet avspeglar valda förfarande, som vi tidigare nämnt, subjektiva uppfattningar i en hög grad. Vi är medvetna om att det kan föreligga en risk gällande de svar som har tillhandahållits. En del av svaren kan betraktas som alltför tillrättalagda, men genom att anonymisera såväl respondenterna som revisionsföretagen anser vi att denna risk har minskat. Vi upplevde under samtliga intervjutillfällen att respondenterna var ärliga i sina svar, varför vi bedömer studiens primärdata som trovärdig.

Vad gäller tidigare undersökningar från andra författare som har använts i studien, finner vi dessa källor som trovärdiga. Just vid definitionen av begreppet revisionskvalitet har vi varit angelägna om att använda oss av flera olika källor. Detta för att få ett så brett urval som möjligt av olika definitioner. Vidare anser vi att tidigare studier avseende såväl tidigare utredda aspekter kring revisionsverksamheten som de etiska principerna är att bedöma som trovärdiga. Detta kan närmare förklaras genom att dessa vetenskapliga artiklar är publicerade på etablerade databaser. Vidare har vi i studien varit angelägna att använda oss av förstahandskällor. Detta för att minimera den risk som föreligger genom att använda sig av andra författares tolkningar från en ursprunglig artikel.

Utöver vetenskapliga artiklar från andra författare har vi även använt oss av samrådsdokument som har utfärdats av IFAC. Att vi har använt oss av artiklar från tidsskriften *Balans* kan motiveras med att dessa artiklar har gett oss en bra och övergripande bakgrund kring framförallt kvalitetsstandarden ISQC 1. Vi är medvetna om att artiklarna från *Balans* inte är att betrakta som vetenskapliga, men vi anser trots allt att dessa artiklar har utvidgat studiens referensram ytterligare. Vad gäller avsnittet om ISQC 1 har en del av materialet hämtats från FARs Samlingsvolym – revision 2012. Standarden ISQC 1 är att betrakta som en trovärdig källa, eftersom den inkluderar riktlinjer och rutiner som ska tillämpas hos samtliga revisionsföretag. Kritiken till detta val av källa är dock att den kan klassas som normativ och att informationen som ges varken är djup eller vetenskaplig.

4. Empiri

I följande kapital presenteras respondenternas definitioner av begreppet revisionskvalitet. Vidare beskriver respondenterna, med utgångspunkt från byråstorleken, dels tidigare utredda aspekter kring revisionsverksamheten och dels etiska principer som kan påverka revisionskvaliteten. Slutligen avspeglas hur respektive revisionsföretag beaktar ISQC 1.

4.1 Revisionsföretag X

Det undersökta revisionsföretaget tillhör kategorin Big Four och är följaktligen verksamt internationellt. Revisionsföretaget har ett 60-tal revisionskontor i Sverige.

Bakgrund respondent A

Respondent A är en auktoriserad revisor som har varit aktiv inom revisionsbranschen sedan 1985 och har verkat för X sedan 1993. Dessförinnan arbetade A på Skatteverket i tio år. Respondentens erfarenhet av kvalitetskontroller sträcker sig till interna revisioner inom X, men ingår inte i någon kvalitetskontrollgrupp inom revisionsföretaget.

4.1.1 Definition av revisionskvalitet

Respondent A definierar revisionskvalitet som att en revisor ska granska väsentligheter för att säkerställa att den information som revisionsföretaget lämnar inte blir missvisande. Vidare menar A att ett revisionsföretag inte kan granska allt i en revision. Istället ska revisorn granska klientens finansiella rapporter som kan innehålla fel och att de fel som undersöks ska vara väsentliga.

4.1.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer

Högre revisionskvalitet inom Big Four?

För att säkerställa att revisionskvaliteten är jämn inom kontoret i Göteborg så har X olika revisionsverktyg, däribland revisionsprogrammet Visma, som hjälper till för att säkerställa revisionskvaliteten. Respondent A förklarar att X har ”*väldigt standardiserade processer*”. Processen går till på det sättet att det inte går att komma vidare till nästa granskningspunkt om inte den föregående punkten är uppfylld. Vidare förtydligar respondenten att denna typ av process är förekommande inom hela X och att den följaktligen gäller för såväl mindre som större kontor.

På frågan om Big Four-kontoren upprätthåller en högre och jämnare revisionskvalitet än de andra revisionsföretagen, så svarar A att detta är mycket möjligt och att denna hypotes verkar logisk. Respondenten utvecklar detta och menar att genom tillgången till fler resurser inom Big Four, så ökar också möjligheten att kunna upprätthålla en högre revisionskvalitet jämfört med de andra revisionsföretagen. Dessutom belyser A att Big Four oftast har större uppdrag och att det därför krävs mer komplexa system för att förstå verksamheten, vilket leder till en högre spetskompetens inom Big Four. Respondent A förklarar att X i sin helhet även är ”branschnischade”, vilket bidrar till en större expertis inom revisionsföretaget jämfört med framförallt mindre revisionsföretag.

Vad gäller tillgången till fler experter inom de större revisionskontoren och om detta skulle innebära en högre revisionskvalitet inom dessa kontor upplever A att så inte är fallet. Detta eftersom X i sin helhet dels har bra kontakt mellan kontoren och dels mycket resurser som bland annat läggs på gemensamma utbildningar. Respondent A betonar återigen vikten av att X

har standardiserade processer, som innebär att det lokala kontorets betydelse inte spelar någon större roll i sammanhanget.

Beroendet av specifika klienter inom X

Att X skulle vara beroende av en eller flera klienter håller inte respondenten med om och säger: ”*Vi står ju inte och faller med en klient*”. Respondenten utvecklar detta uttalande och menar att X vågar säga ifrån om en klient skulle ge en minsta tillstymmelse till att påverka revisorn vid en revision. Vidare menar A på att revisionsföretagets storlek har betydelse och att X har ett rykte att tänka på. Dessutom nämner respondenten att X har tillgång till juridisk hjälp vid komplexa och känsliga uppkomna revisionsfrågor och att det inte under några som helst omständigheter kan kompromissas med en specifik klient. Respondenten anar dock att de mindre revisionsföretagen kan ha det svårare att uppvisa ett oberoende mot klienterna, eftersom dessa företag har färre klienter och därför är mer angelägna om att behålla framförallt de större klienterna.

Etiska principer inom X

Respondent A menar att det är viktigt med en stark etisk miljö och förklarar att personalen är väl medvetna om de etiska principer som föreligger inom X. Revisionsföretaget har bland annat internkurser, där personalen ska säkerställa att de följer de etiska reglerna. På frågan om respondenten vill lyfta fram en uppförandekod som mer viktig än någon annan, svarar A den professionella kompetensen. Respondenten hävdar att X inte marknadsför den professionella kompetensen internt inom revisionsföretaget, utan att den istället förväntas finnas hos respektive medarbetare. Vidare uttalar sig A avseende revisorns infriande av de samtliga etiska principerna: ”*Uppför man sig inte rätt, så blir det svårt att få ha kvar sin anställning*”.

Respondent A upplever det inte som speciellt svårt att upprätthålla ett oberoende från sina klienter och hänvisar bland annat till FAR som har tydliga riktlinjer, där det bland annat framgår att man inte får vara revisor för ett noterat företag under en längre period.

Respondenten förtydligar också att det är viktigt att en revisor inte har en ”*kompisrelation*” till sina klienter. För att säkerställa att revisorerna är oberoende inom X, så har revisionsföretaget tydliga datasystem som bland annat kontrollerar att någon anställd inte har en relation till en klient. Datasystemet reagerar om det föreligger ett fel och då får revisorn inte godta uppdraget.

4.1.3 Beaktandet av ISQC 1

Revisionsföretaget införde och började tillämpa ISQC 1 från den 1 januari 2011. Eftersom X är ett globalt revisionsföretag var kvalitetskontrollsystemet väl utvecklat i samband med övergången från RS 220 och företaget hade följaktligen redan ett system som var inbyggt och internationellt anpassat. Vidare nämner A att revisionsföretaget är indelat i olika enheter, där respektive enhet har sina riktlinjer och rutiner som ska följas.

Ledningsansvar för kvalitet inom X

Respondenten nämner att personalen har en skyldighet att känna till det kvalitetskontrollsystem som existerar inom X. Dessutom har personalen inom revisionsföretaget fått kännedom om systemet via revisionsföretagets intranät och gått kurser i samband med införandet av ISQC 1 i Sverige. Däremot anar A att en hel del medarbetare inte är särskilt intresserade av själva kvalitetsstandard ISQC 1.

För att säkerställa att ISQC 1 efterlevs har X tagit fram en kvalitetskontrollgrupp som granskar de utförda revisionerna genom stickprov. På så sätt säkerställs det att revisionerna är korrekta

utförda och att dem är linje med ISQC 1. Kvalitetskontrollgruppen granskar även andra kontor inom X för att öka tillförlitligheten i granskningen genom att få distans mellan dem som granskar och dem som blir granskade.

Skillnader mellan RS 220 och ISQC 1

Respondenten har inte märkt någon större skillnad i sitt arbetssätt i och med införandet av ISQC 1. Enligt respondenten är dock ISQC 1 att betrakta som betydligt mer omfattande. Vidare är respondenten av åsikten att revisionsregelverken rent generellt är *"jätteviktiga"*, men poängterar samtidigt att merparten av dessa regler är *"ganska självklara"*. Det är dock enligt respondenten till sin fördel att reglerna är tillämpbara internationellt, eftersom detta underlättar revisionsprocessen internt mellan revisionskontoren länderna emellan.

4.2 Revisionsföretag Y1

Revisionsföretag Y1 hör till kategorin mellanstora revisionsföretag och tillhör följaktligen varken Big Four eller de mindre revisionsföretagen. I Sverige har revisionsföretaget ett 20-tal kontor, såväl stora som små. Revisionsföretaget är även verksamt internationellt.

Bakgrund respondent B

Respondent B har titeln auktoriserad revisor och är partner inom Y1. Vidare har B varit aktiv inom revisionsbranschen sedan 1967 och har arbetat med kvalitetsfrågor sedan början av 1980-talet, främst som kvalitetsansvarig. Respondenten har varit verksam inom Y1 sedan 15 år tillbaka och lämnade nyligen över det yttersta ansvaret som kvalitetsansvarig för Y1, men ingår fortfarande i revisionsföretagets kvalitetskontrollgrupp. Respondenten har även suttit med i FARs styrelse i åtta år och var vice ordförande i FARs kvalitetsnämnd så sent som 2012. I samband med införandet av ISQC 1 i Sverige höll även respondenten i kurser för andra revisorer som representerade andra revisionsföretag, såväl större som mindre, och rekommenderade dessa hur ISQC 1 borde tillämpas inom revisionsverksamheten.

4.2.1 Definition av revisionskvalitet

Respondent B uppfattar inte begreppet revisionskvalitet som ett vedertaget begrepp inom revisionsbranschen och menar därmed att definitionen kring begreppet är oklar. Respondenten definierar revisionskvalitet som *"ett samlat begrepp för de två kvalitetsnormkrav och definitioner vi själva har enligt ISA och ISQC 1"*. Vidare är respondenten av uppfattningen att revisionen ska *"utföras enligt god revisionssed enligt ISA och på revisionsföretaget enligt ISQC 1, det vill säga genom övergripande kvalitetsregler"*. Enligt respondenten innefattar detta att en detaljbeskrivning ska finnas kring hur revisionen ska genomföras enligt ISA på ett sätt som uppfattas som begripligt. Revisionen ska utföras enligt vissa principer och som inte strider mot ISA för att följa god revisionssed. På så sätt uppnås en acceptabel nivå av revisionskvalitet enligt respondenten, som säger. *"Man följer de kvalitetskrav och normer som vårt regelverk säger att vi ska följa"*. Detta leder enligt B till en god revisionskvalitet. Respondenten delar in revisionskvaliteten i två delar och uttrycker: *"Första delen består alltså av att revisorn ska utföra revisionen enligt god revisionssed, medan den andra delen är att revisorn ska iaktta god revisorssed"*.

Respondenten definierar följaktligen revisionskvalitet som ett samlat begrepp för att bedöma om revisorn utfört god revisionssed och att revisorn har iakttagit god revisorssed, så att läsaren kan förlita sig på revisionen.

4.2.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer

Högre revisionskvalitet inom Big Four?

Enligt respondent B har inte Y1 någon särskild hantering gällande säkerställandet av revisionskvaliteten på kontoret i Göteborg, utan istället har Y1 en enhetlig hantering inom deras samtliga revisionskontor i Sverige. Respondenten menar att revisionskvaliteten inte skiljer sig med avseende på kontorsstorleken inom Y1. Revisionsföretaget har nämligen en detaljrik instruktion inom samtliga revisionskontor huruvida en revision ska utföras, vilken enligt respondenten påminner om ISQC 1.

Enligt respondent B kan det föreligga ett sådant samband att Big Four upprätthåller en högre revisionskvalitet jämfört med de andra revisionsföretagen. Genom sin erfarenhet i FARs kvalitetsnämnd har B kunnat konstatera att det inom vissa mindre revisionsföretag föreligger vissa problem med att upprätthålla en god revisionskvalitet. Respondenten menar på att dessa revisionsföretag inte ägnar tillräckligt mycket tid på att utbilda sig själva. Stora och mellanstora revisionsföretag har däremot en större kontroll på vilken revisor som är bäst för uppdraget, enligt B. Sannolikheten att större revisionsföretag har dessa problem är betydligt mindre, enligt respondenten. Vidare menar respondenten att såväl stora som mellanstora revisionsföretag ofta har fler experter i förhållande till sina klienter.

På frågan om tillgången till fler experter inom ett större revisionskontor innebär en högre kvalitet inom dessa kontor uttalar sig respondenten enligt följande: *”Regelverket säger att om du inte har kompetensen får du inte acceptera revisionen”*. Detta kan enligt B innebära en större risk för de mindre revisionsföretagen eftersom dessa personer kanske saknar den expertis som krävs, vilket kan innebära att de mindre revisionsföretagen inte kan acceptera lika komplexa uppdrag som de mellanstora och stora revisionsföretagen.

Beroendet av specifika klienter inom Y1

På frågan om Y1 är beroende av en eller flera specifika klienter, så svarar respondent B att revisionsföretaget inte har varit med om någon specifik situation där den enskilda revisorn är direkt beroende av en enskild klient. Vidare menar respondenten att en revisor aldrig är oberoende, för så fort en revisor har påbörjat ett arbete och ännu inte fakturerat så har revisionsföretaget en fordran på en klient. På så sätt har revisorn ett beroendeförhållande i någon grad, enligt B och fortsätter: *”Den som läser revisionsberättelsen och förstår vad revisorn har gjort ska ha en uppfattning om revisorn är opartisk och står självständig i sitt ställningstagande”*.

Etiska principer inom Y1

Respondent B menar att de yrkesetiska frågorna ingår i de utvärderingar som görs kontinuerligt om de ska behålla klienten eller inte. Enligt B är det alltid god revisorssed som ska följas. En individ ska ha en egen uppfattning om var denne befinner sig någonstans i förhållande till de regler som säger att en revision ska utföras på ett visst sätt. När vissa krav ska uppnås av medarbetarna deklarerar individen för hur detta ska ske. Enligt respondenten beaktas bland annat de regler som ska följas samt om revisorn är kompetent nog för uppdraget. Det kan visa sig att revisorn gör bedömningen att denne exempelvis inte är tillräckligt kompetent för uppdraget och därmed behöver en viss utbildning eller genomgång. En sådan kvalitetsbedömning sker årligen. Vidare lyfter B fram den professionella kompetensen som den

viktigaste etiska principen. Respondenten motiverar sitt val och uttrycker: *”Det är viktigt hur man uppfattar den individ som utför revisionen.*

För att upprätthålla en stark etisk miljö förklarar respondenten att det är viktigt att överväga och göra särskilda ställningstaganden när en revision ska utföras. Revisorn ska enligt B själv ställa sig ett antal kontrollfrågor innan revisionsberättelsen skickas ut för att kunna säkerställa att det som står i revisionsberättelsen verkligen stämmer. På så sätt skapar man en bra värdegrund inom revisionsföretaget, enligt B. Respondenten anser också att Y1 har bra frågeställningar och instruktioner för att upprätthålla en stark etisk miljö, men säger samtidigt att *”det inte är hundra procentigt att samtliga delar följs”*, samt att detta kontrolleras genom årliga kontroller inom Y1.

På frågan om hur Y1 kan säkerställa att revisorn uppvisar ett oberoende till sina klienter förklarar B att genom ett uppvisande av självständighet och opartiskhet inom Y1 följer revisionsföretaget upp genom att alltid säkerställa och kontrollera de noterade företagen hos Y1. Vidare menar respondenten att det ständigt föreligger ett ekonomiskt intresse från revisorns sida. Respondenten menar dock att det inte är svårt att vara självständig och opartisk inom Y1, eftersom de endast har tre uppdrag som är registrerade på börsen. Enligt B minimerar detta nämligen risken att revisorn skulle ha ett eventuellt intresse av värdet på aktien. Respondenten menar att denna typ av oberoende skulle kunna vara svårare för revisorerna inom Big Four.

4.2.3 Beaktandet av ISQC 1

Vad gäller införandet av ISQC 1 inom Y1 nämner respondenten att revisionsföretaget har haft en *”intern kvalitetsnämnd”* under många år och vid införandet av ISQC 1 har de fortsatt på denna inslagna linje. Revisionsföretaget införde och började tillämpa ISQC 1 den 1 januari 2011. Detta kvalitetskontrollsystem har en logisk koppling till det kvalitetskontrollsystem som FAR själva förespråkar, enligt B. Vidare menar respondenten att Y1 har tagit fram en kvalitetshandbok som ligger helt i linje med ISQC 1. Kvalitetshandboken är en grundhandbok och det finns ytterligare riktlinjer och rutiner för olika områden såsom yrkesetiska regler och processbeskrivningar. Det finns ett absolut krav i frågeställningar som alltid ska besvaras och på så sätt menar respondenten att revisionsföretaget säkerställer att de följer ISQC 1. Respondenten menar att eftersom Y1 kunde ta del av ISQC 1-materialet på ett tidigt stadium, då B var involverad i ISQC 1-processen i Sverige, så ligger revisionsföretaget i framkant i Sverige jämfört med de andra revisionsföretagen avseende tillämpandet av ISQC 1. Det var dels B och dels två styrelseledamöter inom revisionsföretaget som gjorde det praktiska arbetet i samband med införandet av ISQC 1 inom Y1.

Med facit i hand hävdar B att Y1 ägnade för lite tid i samband med införandet av ISQC 1 och menar att Y1 även borde ha haft obligatoriska utbildningar hos medarbetarna innan införandet. Respondenten nämner att Y1 hade kunnat komma ännu längre och få en högre förståelse och bättre kunskap om ISQC 1 om ovanstående hade skett. Detta eftersom det enligt B var en så pass stor skillnad mellan RS 220 och ISQC 1.

Ledningsansvar för kvalitet inom Y1

På frågan om ISQC 1 kan förtydliga och öka medvetenheten om ISQC 1 hos personalen, så svarar B att Y1 har tagit fram *”ett påståendepaket”* som ska motsvara målet med revisionen. Revisorn ska kontrollera sig själv ifall de når dessa mål eller om de bara är på väg dit genom dessa påståenden. Det är viktigt att den kvalitetsansvariga för gruppen övervakar ifall det är

någon person i gruppen som har svårt att producera en revision, enligt de ställda mål som existerar. Enligt respondenten är detta förfaringssätt unikt för Y1. På frågan om i vilken grad personalen är medvetna om ISQC 1 nämner B att personalen är bra medvetna om den, dels eftersom de har fått utbildning om standarden och dels då det finns utförliga dokument tillgängliga hos samtliga medarbetare om vad som gäller avseende ISQC 1 inom Y1.

Att ISQC 1 efterlevs inom Y1 säkerställs genom årliga kvalitetskontroller. Processen går till som så att dels kontrollerar revisorn sig själv och dels granskas revisorns arbete internt. Den egna kontrollen ska stämma överens med den kontroll som kan komma att ske på revisorns arbete. Om det visar sig att något inte stämmer kan revisorn komma att namnges till styrelsen för ytterligare kontroll.

Skillnader mellan RS 220 och ISQC 1

Respondenten upplevde ISQC 1 som en jättestor skillnad detaljmässigt, men också att det i ISQC 1 inte framgår om det är ”bör- eller ska-status”. Vidare menar B att ISQC 1 innehåller en tydligare kommunikation mellan ledningen och personalen, eftersom det är ledningens yttersta ansvar att se till att personalen följer ISQC 1. Enda nackdelen med ISQC 1 är enligt B att standarden är en direktöversättning från internationella regler till svenska. Det föreligger vissa översättningar till svenska som kan diskuteras. Dessa översättningar kan leda till misstolkningar hos revisorerna, enligt respondenten.

4.3 Revisionsföretag Y2

Revisionsföretag Y2 hör till kategorin mellanstora revisionsföretag och tillhör följaktligen varken Big Four eller de mindre revisionsföretagen. Revisionsföretaget har ett tiotal kontor, såväl stora som små, och är dessutom verksamt internationellt.

Bakgrund respondent C

Respondent C är en auktoriserad revisor som har varit aktiv inom revisionsbranschen sedan 1975. Sedan drygt 20 år tillbaka har respondenten ägnat större delen av sitt arbete åt kvalitetsfrågor och har bland annat suttit med i FARs kvalitetsnämnd. Respondenten avgick som nationellt kvalitetsansvarig för Y2 under 2012, men håller fortfarande i de internationella kontakterna för det nationella revisionsföretagets räkning och är alltså involverad i revisionsföretagets kvalitetskontrollgrupp.

4.3.1 Definition av revisionskvalitet

Respondent C definierar revisionskvalitet som att en revisor ska kunna leverera en produkt som motsvarar interna krav, men framförallt externa krav i samhället. Revisionskvalitet kan enligt C sägas vara en *”förtroendeföljd produkt som revisorn ska leverera till marknaden”*.

4.3.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer

Högre revisionskvalitet inom Big Four?

Det är inte enbart det enskilda revisionskontoret som håller en jämn revisionskvalitet, utan C menar på att Y2 sammantaget sett upprätthåller en jämn revisionskvalitet över samtliga revisionskontor. I och med att Y2 är ute och genomför kvalitetskontroller internt, så kan det enligt C säkerställas om revisorerna uppfyller de krav som ställs genom att utföra stickprov på slumpmässigt utvalda uppdrag. Respondent C upplever att Y2 har en bra kontroll över kvaliteten inom revisionsföretaget i Sverige. Vidare lyfter respondenten fram den enskilde

revisorns ansvar gällande att dennes revisioner blir korrekt utförda. Om exempelvis revisorn är osäker i någon revisionsfråga, så är det enligt C av stor vikt att samtal förs med kollegor och att ställningstagandet dokumenteras.

På frågan om Big Four upprätthåller en högre och jämnare revisionskvalitet svarar C att detta påstående mycket väl kan stämma. Vidare lyfter respondenten fram att uppdragen är större inom de större kontoren, men att kvaliteten ska vara likartad oavsett uppdragsstorleken. Respondent C reserverar sig dock för att revisionskvaliteten kan vara högre inom de större revisionskontoren genom tillgången till lokala specialistfunktioner, men att det i slutändan rör sig om den enskilde revisorns kompetens.

På frågan om tillgången till fler experter inom ett större kontor innebär en högre revisionskvalitet inom dessa kontor, upplever C ingen problematik kring. Detta eftersom Y2 har ett internsysteem som fungerar som ett hjälpmedel om exempelvis någon komplicerad revisionsfråga uppstår. Det spelar alltså ingen större roll vilket kontor som revisorn representerar, utan samtliga revisorer ska ta kontakten om problem uppstår och detta ska sedan skriftligen dokumenteras. Enligt respondent C har storleken på det lokala kontoret alltså ingen större betydelse för revisionskvaliteten.

Beroendet av specifika klienter inom Y2

På frågan om hur C upplever att Y2 är beroende av en eller flera klienter som skulle kunna innebära att revisionskvaliteten försämras nämner respondenten sambandet mellan marknad och revisionskvalitet, där det kan det uppstå vissa problem. Den absolut bästa marknadsföringsåtgärden enligt respondenten är nämligen när revisorn säljer en bra kvalitativt utförd produkt och säger: *"Nöjda klienter kommer alltid tillbaka"*. Ett grundfundament för Y2 är att *"kunna ta betalt för sin produkt på ett rimligt sätt och kunna stå för det"*.

Etiska principer inom Y2

Revisionsföretaget lägger stor vikt vid etikfrågor och C menar att detta är att betrakta som en mycket viktig aspekt. Etik inom revision är såväl nationellt som personligt betingat, enligt respondenten. Vidare menar C att etik kan upplevas som mångfacetterat och att området kan uppfattas som luddigt hos personalen. Etik beskrivs av respondenten som något svårt och att det ständigt lever. Gällande den etiska miljöns uppförandekoder lyfts objektiviteten och den professionella kompetensen fram som de mer viktiga koderna. Samtidigt nämner C att samtliga uppförandekoder egentligen är lika viktiga och att ingen av dessa etiska principer är att betrakta som mindre viktig. Dessa principer kan enligt respondenten sägas vara en kedja av begrepp. För att upprätthålla en stark etisk miljö, det vill säga att uppfylla dessa etiska principer, gör respektive revisor en bedömning inför varje uppdrag där dessa aspekter beaktas. Respondenten menar att det i slutändan ligger i respektive revisors intresse att uppfylla dessa uppförandekoder.

På frågan om hur Y2 kan säkerställa att revisorn uppvisar ett oberoende till sina klienter, förklarar C att detta dokumenteras i revisionsföretagets planering. I denna planering inkluderas accepterandet av ett revisionsuppdrag, där hänsyn tas till de oberoendekriterier som existerar genom exempelvis aktieäggande, släktskap och eventuella hot. Revisionsföretag Y2 har en intern kvalitetskontroll, där kvalitetskontrollgruppen inspekterar revisorerna inom en treårsperiod. Respektive revisor ska ha gjort en egen bedömning som avser att denne uppfyller oberoendekriteriet. Respondenten betonar också vikten av de yrkesetiska regler som ligger

bakom oberoendekriteriet och som måste följas. Om oberoendet inte har dokumenterats på ett korrekt sätt föreligger det skäl för underkännande gällande oberoendekriteriet.

4.3.3 Beaktandet av ISQC 1

Styrelsen inom Y2 har utsett en kvalitetskontrollgrupp som i dagsläget består av respondenten själv, samt ytterligare en person inom ett annat revisionskontor inom Y2 i Sverige. Dessa två personer ska dels se till att styrelsens riktlinjer följs och ska dels årligen rapportera till styrelsen om hur arbetet har genomförts. Respondenten nämner att Y2 har ett mycket detaljerat regelverk om och hur denna process ska utföras. Revisionsföretaget införde rutinerna och riktlinjerna från ISQC 1 i Sverige under 2010, men började på pappret tillämpa dessa från 1 januari 2011. Vid införandet av ISQC 1 inom Y2 bestod ledningen av en arbetsgrupp på fem personer. Respondenten, som var ansvarig i samband med införandet, tog fram ett råmaterial utifrån Y2:s internationella huvudkontor. Ledningen i Sverige ägnade mycket tid och arbete vid framtagandet av deras egenutvecklade kvalitetskontrollsystem, enligt C. Vidare anser respondenten att kvalitetskontrollsystemet har fallit väl ut och blivit en bra produkt. Enligt respondent C gäller det att nationellt anpassa kvalitetskontrollsystemet utefter revisionsföretagets förutsättningar och se till att den täcker in samtliga delar inom ISQC 1.

Ledningsansvar för kvalitet inom Y2

På frågan om ISQC 1 kan förtydliga och öka medvetenheten om revisionskvalitet hos personalen, svarar C att Y2 har en kvalitetshandbok som samtliga medarbetare ska vara väl förtrogna med. På frågan om i vilken grad personalen är medvetna om ISQC 1 menar C att det beror lite på vilken position respektive medarbetare har. Revisionsföretag Y2 har haft utbildningar för personalen i och med anslutningen av införandet till ISQC 1. Respondenten medger att personalen inte tittar på standarden varje dag, utan att den främst kommer till användning vid specifikt uppkomna situationer och förutsättningar. Svaren blir allt som oftast inte entydiga, utan istället brukar medarbetarna föra en diskussion och enligt respondenten är dessa diskussioner att betrakta som mycket givande och för utvecklingen framåt. Respondenten lyfter fram att ju längre revisorn har varit med i branschen desto mer lever denne på sin erfarenhet.

Att ISQC 1 efterlevs inom Y2 säkerställs med hjälp av kvalitetskontroller. Personalen avger årligen ett intyg om att de uppfyller de regler som existerar. Efter dessa intyg genomför Y2 längre fram ett stickprov och säkerställer på så sätt att intygen från revisorerna verkligen stämmer. Om det skulle visa sig att revisorerna inte uppfyller de krav som föreligger i det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet görs en bedömning från Y2 kring hur allvarligt avsteget från revisorn är. Vidare nämner respondenten att ISQC 1 ska vara en godtagbar standard, där samtliga medarbetare ska ingå i de föresatserna att de har en god kvalitetskontroll.

Skillnader mellan RS 220 och ISQC 1

När RS 220 infördes i Sverige upplevde respondenten denna kvalitetsstandard som en *”mycket bra produkt”*, men i och med införandet av ISQC 1 har det blivit ännu bättre. ISQC 1 beskrivs av respondenten som ett *”väldigt genomarbetat ramverk”* och respondenten saknar i dagsläget inte någonting i standarden. Huvudanledningen till varför C upplever ISQC 1 som något positivt beror främst på att tillämpningen av de anvisningar som existerar i standarden är *”väldigt tydliga och bra”*, samt att vägledning kan sökas på ett lätthanterligt sätt.

4.4 Revisionsföretag Z

Revisionsföretag Z kategoriseras under mindre revisionsföretag och tillhör följaktligen varken Big Four eller de mellanstora revisionsföretagen. Revisionsföretaget utgörs endast av ett revisionskontor och har 13 personer anställda, varav tre är auktoriserade revisorer.

Revisionsföretag Z har sitt säte i centrala Göteborg.

Bakgrund respondent D

Respondent D har titeln auktoriserad revisor och är verkställande direktör för revisionsföretag Z. Sedan 1989 har D varit verksam inom revisionsbranschen. Under de senaste 18 åren har respondenten ägt revisionsföretaget, men sedan några år tillbaka har ytterligare två personer gått in som delägare. Respondenten har enligt egen utsago ägnat sig åt interna kvalitetskontroller sedan dennes tillträde i revisorsyrket.

4.4.1 Definition av revisionskvalitet

Respondent D beskriver begreppet revisionskvalitet som en förväntad produkt från revisorns sida. Med detta menar D att den produkt som revisorn uttalar sig om också ska förväntas hos klienten. Vidare menar respondenten att det handlar om *”vad användaren av produkten vill få ut”*. Revisionsberättelsen lyfts av D fram som en sidofunktion som bekräftar revisorernas rapport, där klienten ska uppleva om den håller en god kvalitet eller inte. Det är också viktigt att klienten kan förlita sig på innehållet i revisionsberättelsen. Revisorns uppgift är enligt respondenten att se till att årsredovisningen inte innehåller några felaktigheter.

4.4.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer

Högre revisionskvalitet inom Big Four?

Respondent D menar på att de tre delägarna inom det mindre revisionsföretaget Z har likartade uppfattningar och värderingar om vad som är viktigt vid kvalitetssäkrandet av en revision. Tack vare en harmonisering av de tre revisorernas åsikter har ett eget revisionsprogram tagits fram av revisionsföretaget. Huvudskälet till ett egenframtaget revisionsprogram beror, enligt C, på att branschens erkända revisionsprogram har en *”harang av frågor och olika info som ska matas in”*. Vidare ställer sig respondenten frågande till vem det egentligen är som utför revisionen och frågar retoriskt: *”Är det individen eller programmet som utför revisionen?”* och fortsätter: *”Vad tillför det här programmet revisionen egentligen?”*. Respondent D menar att det kan bli lite förvirrande med tillämpandet av ett standardiserat revisionsprogram. Dessutom betonar D vikten av en försämrad kostnadseffektivitet och säger: *”Det är bortkastad tid att lägga halva tiden på något som egentligen är överflödigt”*. Revisionsföretaget har dock obligatoriska funktioner inrättade som säkerställer kvaliteten inom Z när FAR är ute och kontrollerar revisionsföretaget.

Respondent D är av uppfattningen att standardiserade revisionsprocesser både har sina för- och nackdelar. Med hjälp av standardiserade revisionsprocesser menar D att *”revisorn kanske slutar tänka själv till slut”*. Vidare ställer sig respondenten frågande till vad dessa processer egentligen tillför och på vilket sätt dessa processer kan påverka revisionsberättelsen. Vidare säger C: *”Om revisorn inte är tillräckligt driven, så slutar denne att tänka själv och då kan det öppna sig stora fel”*. Respondenten exemplifierar detta resonemang genom att nämna Prosolviamålet. I detta fall var revisionen korrekt utförd, men enligt D glömdes helheten bort från revisionsföretagets sida i detta fall. Enligt respondenten är detta faran med standardiserade

processer. Samtidigt nämner D att dessa processer är viktiga, men att de mer borde fungera som ett viktigt stöd.

Respondent D är av åsikten att vissa mindre revisionsföretag kan uppvisa en *”väldigt hög kvalitet”* i sina revisioner, medan andra mindre revisionsföretag kan uppvisa en *”väldigt låg kvalitet”*. Att Big Four-kontoren skulle uppvisa en högre revisionskvalitet stämmer D in på till viss del. Respondenten menar dock på att de mindre revisionsföretagen, som håller en hög revisionskvalitet, mycket väl kan stå i paritet med de större revisionsföretagens kvalitet. Vidare ställer sig D frågande till den kommunikation som råder inom de större revisionsföretagen. Respondenten utvecklar detta och nämner att det kan föreligga en viss problematik mellan exempelvis partners och revisorsassistenter, samt att vissa personer inom Big Four kan fokusera på fel saker. Fördelen med ett mindre revisionsföretag är enligt D den frihet som råder, vilket mer konkret innebär att värderingarna inom revisionsföretaget Z kan utformas utan att följa stora huvudkontors riktlinjer.

Gällande det lokala kontorets betydelse för revisionskvaliteten är D av uppfattningen att lokalkontoret är väldigt beroende av den person som är kontorschef. Respondenten betonar vikten av dels den kultur som sprids inom kontoret och dels betydelsen av de etiska frågorna. Eftersom respondenten själv är revisor i vissa mindre revisionsföretag har D bevittnat vad ledningen inom dessa revisionsföretag sprider för kultur, vilket sedermera har anammats av företagets personal.

Att det finns tillgång till fler experter inom ett större kontor ser respondent D inte som något större problem, åtminstone inte när det gäller de mindre klienterna. Detta eftersom det enligt D allt som oftast föreligger en likartad redovisningsproblematik gällande dessa klienter, oavsett kontorsstorleken och pekar på erfarenheten när det uppkommer en komplicerad revisionsfråga. Enligt D har uppdragsstorleken en stor betydelse och menar att Big Four, som har stora koncerner som klienter, är i behov av experter inom sitt revisionsföretag och att de på så sätt fyller en funktion där.

Beroendet av specifika klienter inom Z

Respondenten medger att Z är mer beroende av sina större klienter jämfört med revisionsföretagets mindre klienter. Gällande de större klienterna kan hänsyn tas till de omständigheter som eventuellt föreligger, samt vad konsekvenserna kan bli vid ett eventuellt uppdragande fel. Denna punkt upplever respondenten som en aning känslig. Däremot hävdar D att det inte finns någon klient som är så viktig att det ruckar på revisionsföretagets heder.

Etiska principer inom Z

Respondenten är av åsikten att den etiska miljön inom revisionsföretag Z är väldigt viktig, eftersom det annars lätt *”kan skena iväg”*. Om revisorn varken uppvisar etik eller moral mot klienten så kan konsekvenserna blir negativa, enligt D. Vidare menar respondenten att etiken är en förtroendefråga som måste genomsyra Z, eftersom det är viktigt att klienten inte känner sig otrygg. Respondenten lyfter också fram uppförandekoden hederlighet som oerhört viktig och motiverar detta med att genom ett uppvisande av hederlighet och integritet står revisorn upp för den kvalitet som ska levereras. Vad gäller personalens medvetenhet om begreppet etik nämner respondenten att detta är något som återkommande nämns inom Z och att revisionsföretaget förmedlar detta budskap till sina anställda genom att leverera ett förtroende mot klienterna. Med en hederlighet inför yrket faller resterande uppförandekoder på plats, menar D.

Inför varje revisionsuppdrag görs inom Z en oberoendeanalys. Denna fråga upplever D som svår, eftersom klienterna ofta tillkommer via någon bekant som rekommenderar revisorn vidare. Enligt respondenten är relationen mellan revisorn och klienten bygger på en personlig relation. Att uppfylla hela oberoendekravet är enligt D *”väldigt svårt”*. Återigen betonar respondenten vikten av uppdragsstorleken och menar att oberoendefrågan kanske inte är lika viktig i de mindre revisionsföretagen som hos de större revisionsföretagen.

4.4.3 Beaktandet av ISQC 1

Vid framtagandet av revisionsföretagets egenutvecklade kvalitetskontrollsystem gick de tre delägarna en kurs inom ISQC 1. I samband med denna kurs levererades en kvalitetshandbok inför ISQC 1 som Z senare anpassade sig efter. I samband med att revisionsföretag Z blev granskade genom en kvalitetskontroll av FAR under maj 2011 gjordes en anpassning till ISQC 1. Anledningen till att Z tillsammans med många andra mindre revisionsföretag var sena med att införa ISQC 1, berodde enligt respondenten på att dessa revisionsföretag inte upplevde det tidigare kvalitetskontrollsystemet som något problem. Istället försvårades processen genom införandet av ISQC 1, enligt D.

Ledningsansvar för kvalitet inom Z

Ledningen inom det mindre revisionsföretaget Z menar att det egenutvecklade systemet av ISQC 1 med tiden har vuxit fram och att detta system är att betrakta som behovsstyrt. Respondent D nämner att det främst är de tre delägarna som säkerställer kvaliteten inom revisionsföretaget och därmed är det dessa personer som också är mest medvetna om ISQC 1. Revisionsföretagets behov av ISQC 1 upplevs inte som särskilt stort, enligt D. Detta eftersom företaget har så pass bra kvalitetskontroller utan hjälp av ISQC 1, annars hade företaget inte varit kvar i revisionsbranschen idag menar respondenten.

Vad gäller efterlevnaden av ISQC 1 har de tre delägarna diskuterat vilken kvalitet som de förespråkar i revisionerna. Respondent D uttrycker: *”Med handen på hjärtat kan jag säga att ISQC 1 ligger lite och vilar. Vi följer våra egna ramar”*. Tillsammans med andra branschkollegor, speciellt från de mindre revisionsföretagen, upplevs ett hinder med att tillämpa ISQC 1 i verksamheterna, där de vid gemensamma kurser har ställt sig frågan gällande ISQC 1 och enligt respondenten uttryckt: *”Vad ska vi med det här till?”*. Vidare menar respondenten att ISQC 1 är alltför omfattande och att fokus istället borde riktas mot resultatet av produkten, det vill säga hur revisorn har gått tillväga vid utförandet av revisionen. Vid en specifik revisionsfråga söker revisionsföretag Z hellre efter vägledning i RS och ISA och förklarar det hela med att de tre delägarna förlitar sig på varandra och att det är den enskilde revisorn inom Z som får stå för konsekvenserna vid uppkomna fel.

Skillnader mellan RS 220 och ISQC 1

Gällande de mest väsentliga skillnaderna mellan ISQC 1 och RS 220 framhäver respondenten otydligheten kring ”skall-statusen” inom ISQC 1. Inom RS är tillämpandet av ”skall”, enligt D, nämligen att betrakta som mer tydlig jämfört med ISQC 1.

5. Analys

I detta kapitel diskuteras den insamlade empirin utifrån studiens frågeställningar och empirin jämförs mot den teoretiska referensramen som har presenterats.

5.1 Definition av revisionskvalitet

Respondent A, som representerar ett revisionsföretag inom Big Four, definierar revisionskvalitet som att en revisor ska granska väsentliga fel i klientens finansiella rapporter och säkerställa att den information som revisionsföretaget lämnar inte blir missvisande.

Respondentens definition kan härledas till DeAngelos (1981) och Francis (2004) resonemang, där författarna pekar på revisorns revisionsmisslyckanden och menar att ju högre felfrekvens en revisor har desto lägre blir revisorns kvalitet i revisionen. Såväl respondent A som DeAngelo och Francis har likartade resonemang som tyder på att en revisor ska finna de fel som uppdagas och senare rapportera om dessa fel i revisionsberättelsen för att uppvisa en god revisionskvalitet.

Respondent B, som representerar ett mellanstort revisionsföretag, definierar revisionskvalitet som ett samlat begrepp för att bedöma om revisorn har utfört god revisionsred och att revisorn har iakttagit god revisionsred, så att läsaren kan förlita sig på revisionen. Revisorn ska således följa de kvalitetskrav och normer som existerar i regelverket. Detta resonemang ligger i linje med Watkins m.fl. (2004), Francis (2004) och Martinov-Bennie och Pflugraths (2009) definitioner. Dessa författare har i sina studier som utgångspunkt att revisorn ska följa de standarder, lagar och yrkesetiska koder som krävs för att uppfylla kriteriet för god revisionsred. Både respondent B och nämnda författare är följaktligen överens i den meningen att det är av vikt att följa gällande regler och normer för att uppvisa en god revisionskvalitet.

Respondent C, som också representerar ett mellanstort revisionsföretag, definierar revisionskvalitet som att en revisor ska kunna leverera en produkt som motsvarar interna krav, men framförallt externa krav i samhället. Närmare bestämt menar respondenten att revisionskvalitet kan preciseras som en *"förtroendeföljd produkt som revisorn ska leverera till marknaden"*. Denna definition stämmer mycket väl överens med det resonemang som Sutton (1993) för i sin studie avseende revisionskvalitet. Sutton beaktar i sin studie dels en extern upplevd revisionskvalitet, som är den tilltro som externa användare fäster till revisionsberättelsen, och dels en intern upplevd revisionskvalitet där regler och rekommendationer följs. Vidare krävs det enligt Sutton en kombination av dessa iakttagelser för kunna uppnå en förhöjd revisionskvalitet och i slutändan bestäms revisionskvaliteten av användaren till revisionsberättelsen.

Respondent D, som representerar ett mindre revisionsföretag, definierar revisionskvalitet som en förväntad produkt från revisorns sida. Det handlar i slutändan om vad användaren förväntar sig av produkten. Vidare ska klienten uppleva om revisionsberättelsen håller en god kvalitet eller inte. Revisorns främsta uppgift är att se till att årsredovisningen inte innehåller några felaktigheter. Liknande resonemang kan hämtas från Sutton (1993) och Francis (2004) som båda understryker att den externa användaren har stor inverkan på revisionskvaliteten och att rapporten inte ska innehålla några väsentliga fel.

Resonemang avseende "Definitioner av revisionskvalitet"

Såväl teorin som empirin indikerar på att det inte föreligger någon vedertagen definition kring begreppet revisionskvalitet. Vidare kan vi urskilja att definitionen av revisionskvalitet är likartad inom studien, vilket indikerar på att byråstorleken inte har någon större betydelse när revisionskvalitet definieras.

5.2 Utredda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer

Högre revisionskvalitet inom Big Four?

Revisionsföretaget inom Big Four och de mellanstora revisionsföretagen upplever att revisionskvaliteten inom respektive revisionsföretag är att betrakta som homogen och att storleken på revisionskontoret således inte har någon större betydelse med avseende på revisionskvaliteten. Detta medan Choi m.fl. (2010) för en diskussion om att mindre revisionskontor inom Big Four kan upprätta en lägre kvalitet jämfört med större Big Four-kontor. Eftersom studien från Choi m.fl. är utifrån ett amerikanskt perspektiv kan vi konstatera att deras hypotes inte stämmer överens med respondenternas uppfattningar.

Respondent A, verksam inom Big Four, lyfter fram de standardiserade processerna som en central aspekt för att säkerställa att revisionskvaliteten är jämn över revisionskontoren inom X. Eftersom Francis och Yu (2009) och även Choi m.fl. (2010) är eniga om att revisionskvaliteten inte varierar i någon större utsträckning, beroende på revisionskontorets storlek inom Big Four, kan det konstateras att bolaget, som ju tillhör Big Four, lever upp till dessa nämnda författares förda resonemang. Enligt Choi m.fl. har Big Four standardiserade processer och enligt vår studie framgår det att även de mellanstora revisionsföretagen har standardiserade revisionsprocesser. Det föreligger dock inte några standardiserade processer inom det mindre revisionsföretaget. Vidare riktar respondent D viss kritik till standardiserade revisionsprogram och säger: "*Är det individen eller programmet som utför revisionen?*". Enligt D är det följaktligen individen som bör stå i fokus vid utförandet av en revision. Det kan i och med standardiserade processer föreligga en risk att revisorn i slutändan inte fattar några egna beslut, vilket kan komma att påverka revisionskvaliteten.

Revisionsföretaget X, verksam inom Big Four, lägger stor vikt vid gemensamma utbildningar inom samtliga revisionskontor. Detta beror enligt respondent A på att revisionsföretag har mycket resurser att röra sig med, vilket stämmer överens med resonemanget från Choi m.fl. (2010). Dessa författare lyfter nämligen fram att samtliga Big Four-kontor lägger stor vikt vid utbildning på personalen, vilket även Sundgren och Svanström (2011) förstärker bilden av utifrån ett svenskt perspektiv. De sistnämnda författarna framhäver dessutom att de mellanstora revisionsföretagen har en hel del utbildningar som är både formella och informella, vilket också framkom genom respondenterna B och C. Enligt Choi m.fl. och Sundgren och Svanström kan interna utbildningar leda till en högre revisionskvalitet.

Respondent A anger att Big Four-företaget har bra kontakt mellan sina revisionskontor och att de mindre kontoren har tillgång till de experter som finns tillgängliga inom ett större Big Four-kontor. Detta uttalande från A stämmer till viss del överens med studien från Francis och Yu (2009), som också betonar att de större revisionskontoren har tillgång till fler experter. Enligt A har detta dock inte någon inverkan på revisionskvaliteten överlag inom Big Four-företaget, eftersom kommunikationen mellan kontoren är att betrakta som god. Vidare är A av uppfattningen att de mindre revisionsföretagen har färre experter att tillgå, vilket i sin tur

innebär att dessa företag inte kan acceptera lika komplexa revisionsuppdrag. Respondent C anger att samtliga revisorer inom det mellanstora revisionsföretaget Y2, oavsett kontorstillhörigheten, har tillgång till experter på grund av en god kommunikation mellan revisionskontoren. Detta medan respondent D, som representerar ett mindre revisionsföretag, ställer sig frågande till om fler experter inom ett större revisionskontor skulle leda till en högre revisionskvalitet. Tillgången till fler experter har åtminstone inte någon större betydelse för revisionsföretaget Z, eftersom företaget enligt D har många mindre uppdrag och att redovisningsproblematiken ofta är densamma kring dessa. I och med detta resonemang från D föreligger det en viss skillnad jämfört med DeFonds studie (1992), där det framgår att tillgången till fler experter i slutändan innebär att de större revisionsföretagen rapporterar om fler fel i sina rapporter jämfört med de mindre revisionsföretagen.

Knapp (1991) och DeFond (1992) lyfter i sina studier fram att Big Four sammantaget sett upprätthåller en högre revisionskvalitet jämfört med de mindre revisionsföretagen. Samtliga respondenter är samstämmiga i syn om att Big Four kan upprätthålla en högre revisionskvalitet jämfört med de andra revisionsföretagen. Respondenterna A, B och C är överens om att Big Four har mer komplexa uppdrag, och därmed även granskar mer komplexa verksamheter, vilket leder till att Big Four ställer högre krav på kompetensen. Vidare menar respondent A att revisionsföretag X, som tillhör Big Four, är mer ”branschnischade” och har tillgång till experter inom specifika områden. Den som är mest försiktig om att Big Four skulle upprätta en högre revisionskvalitet än andra revisionsföretag är D, som anser att medarbetarna inom Big Four emellanåt kan fokusera på fel saker och att kommunikationen kan vara av bristande karaktär inom ett större revisionsföretag.

Beroendet av specifika klienter

Respondent A är av uppfattningen att revisionsföretag X inte är beroende till en specifik klient som kan påverka revisorns bedömningar i revisionsprocessen. Vidare menar respondent A att det absolut inte får förekomma en kompromiss med en klient. DeAngelo (1981) och Choi m.fl. (2010) framhäver att större revisionskontor också har fler klienter, vilket innebär att dessa kontor är mindre benägna att samtycka med sina klienter. Respondent A misstänker dock att en del mindre revisionsföretag kan ha problem att uppvisa ett oberoende mot en specifik klient. Även respondent D, som representerar ett mindre revisionsföretag, medger att det inom Z kan förekomma ett visst beroende till de större klienterna. Detta eftersom effekterna blir större på stora klienter om det visar sig att revisionerna innehåller väsentliga fel. Resonemanget från DeFond (1992) om att ett mindre revisionsföretag är mer beroende av sina klienter, och att det föreligger indikationer på att klienten kan påverka ett mindre revisionsföretag i en större utsträckning, stämmer följaktligen överens med både respondent A och D:s uppfattningar. Vidare lyfter DeFond & Francis (2005) fram att det är delägaren inom det lokala revisionskontoret som drabbas mest av att förlora en klient, vilket det finns indikationer på inom det mindre revisionsföretaget. Respondent B, som representerar ett mellanstort revisionsföretag, menar på att revisorn alltid har ett beroendeförhållande i någon grad i den meningen att så länge denne har en fordran på klienten föreligger det ett ekonomiskt intresse. Vidare hänvisar B till att revisorn ska vara självständig och opartisk och om revisorn inte uppfyller dessa krav kan revisorn komma att bli föremål för intern granskning, vilket kan härledas till DeAngelos (1981) resonemang om att revisorn själv blir drabbad om det visar sig att revisionskvaliteten är lägre än utlovad. Om revisorn inte är självständig och opartisk leder detta sin tur nämligen till att revisionskvaliteten påverkas negativt.

Etiska principer inom revisionsföretaget

Samtliga respondenter anser att den etiska miljön är viktig inom respektive revisionsföretag. De etiska principerna kan beskrivas som ett samlat begrepp, där revisorn förväntas uppfylla dessa uppförandekoder i sin yrkesroll. Personalen inom de fyra revisionsföretagen är väl medvetna om vad de etiska principerna innefattar. Respondenternas uppfattningar stämmer väl överens med Martinov-Bennie och Pflugraths (2009) resonemang om att en stark etisk miljö är av stor vikt inom revisionsföretaget.

Av de etiska principer som har arbetats fram av IESBA (2012) lyfter A, B och C fram den professionella kompetensen som den viktigaste uppförandekoden hos en revisor. Vidare framhäver respondent C objektiviteten som en väsentlig princip. Gällande de etiska principerna rent generellt uttrycker sig respondent B: *”Det är viktigt hur man uppfattar den individ som utför revisionen”* och menar därmed att revisorn ska ha insikt gällande de krav som revisorn utsätts för i sin yrkesroll, vilket även respondent C stämmer in i. Dessa motiveringar från B och C, som representerar mellanstora revisionsföretag, kan relateras till Martinov-Bennie och Pflugraths (2009) studie om att en stark etisk miljö inom revisionsföretaget påverkar revisorernas bedömningar på ett positivt sätt. Därmed kan det genom Martinov-Bennie och Pflugraths studie antas att det i grund och botten är upp till den enskilde revisorn att uppfylla dessa etiska principer. Detta kan antyda att om samtliga revisorer uppfyller dessa etiska principer kan en stark etisk miljö inom revisionsföretaget uppfyllas och därmed föreligger det indikationer på att kvaliteten gällande såväl beslutsfattandet som bedömningarna från revisorn också blir bättre. Respondent D, som representerar ett mindre revisionsföretag, skiljer sig i sitt resonemang jämfört med de andra respondenterna och lyfter fram principen hederlighet som den viktigaste uppförandekoden. Genom att skapa ett förtroende mot klienten och att revisorn har integritet, menar D att revisorn kan stå upp för den kvalitet som ska levereras till klienten.

Att uppvisa ett oberoende gentemot klienterna inom X och Y1 upplevs inte som speciellt svårt. Vad gäller C utgår denne från hur Y2 går tillväga när de säkerställer oberoendet, varför det är svårt att uttala sig om revisionsföretagen finner oberoendet som ett problem. Vi finner dock respondent D:s uttalande om oberoendefrågan som avvikande jämfört med övriga respondenter. Respondenten, som representerar ett mindre revisionsföretag, upplever det som *”väldigt svårt”* att uppfylla de samtliga oberoendekriterier som existerar. Detta eftersom klienterna inom Z många gånger uppkommer genom bekanta. Som vi tidigare nämnde upplevde D att revisionsföretag Z har en stark etisk miljö, vilket enligt Martinov-Bennie och Pflugrath (2009) innebär att revisorn har en mer ansträngande ton i sitt yrkesutövande. I och med författarnas resonemang blir D:s uttalande en aning motsägelsefullt. Detta eftersom respondenten upplevde det som svårt att uppvisa ett oberoende inom Z. Enligt Martinov-Bennie och Pflugrath blir risken därmed större att eventuella påföljder kan uppdagas senare genom att inte vara oberoende i sin yrkesroll.

Resonemang avseende "Utreda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer"

Vad gäller storleken på revisionsverksamheten är det viktigt att beakta de förutsättningar som existerar inom respektive revisionsföretag. Eftersom mindre revisionsföretag inte har lika komplexa uppdrag kan det därför vara missvisande att påstå att revisionskvaliteten skulle vara sämre hos de mindre revisionsföretagen jämfört med de större. Det som skulle tala emot detta resonemang är att det mindre revisionsföretaget kan vara mer beroende av specifika klienter, vilket skulle leda till en sämre revisionskvalitet jämfört med de större revisionsföretagen.

Vad gäller de etiska principerna inom revisionsföretagen framgår det genom studien att byråstorleken inte har någon större betydelse, eftersom samtliga uppförandekoder utgör en såpass central och viktig del inom revisorsyrket.

5.3 Beaktandet av ISQC 1

Revisionsföretaget inom Big Four och de mellanstora revisionsföretagen började tillämpa ISQC 1 i Sverige från den 1 januari 2011. Vad gäller det mindre revisionsföretaget infördes standardens riktlinjer och rutiner i verksamheten under maj 2011. Det kan därmed antydast att kraven på att implementera såväl fungerande processer som fungerande policys (jfr. Martinov-Bennie och Pflugarth, 2009) inom de större revisionsföretagen har varit högre jämfört med Z i detta fall. Med tanke på de större revisionsföretagens byråstorlek och omfattning framgår det att dessa revisionsföretag har väl fungerande processer och policys i sina verksamheter. Att Z var sena med att införa ISQC 1 i sin verksamhet berodde, enligt D, på att standardens riktlinjer och rutiner inte ansågs fylla något större behov inom det mindre revisionsföretaget, eftersom tidigare kvalitetskontrollsystem anses fungera väl.

Ledningsansvar för kvalitet

Samtliga respondenter upplever att medvetenheten kring ISQC 1 hos personalen är relativt hög inom respektive revisionsföretag. Vidare menar respondenterna från både ett mellanstort (Y2) och det mindre revisionsföretaget (Z) att respektive medarbetares position inom revisionsföretaget har betydelse gällande medvetenheten kring standarden. Respondenterna från dels det större revisionsföretaget (X) och dels ett mellanstort (Y1) är av åsikten att det är revisorns skyldighet att vara medveten om ISQC 1 och dess innehåll. Enligt ISQC 1 är det ledningen inom respektive revisionsföretag som har till uppgift att utforma en intern kultur. Därmed kan det antydast att ansvaret gällande medvetenheten om ISQC 1 förs över till den enskilde revisorn istället för ledningen inom revisionsföretagen X och Y1.

Enligt ISQC 1 ska ledningen utgå från de riktlinjer och rutiner som anges i standarden för att reglera ett internt kvalitetskontrollsystem. Såväl Big Four-företaget som de mellanstora revisionsföretagen har årliga stickprov avseende de interna kvalitetskontrollerna. Vid uppdagande av allvarligt fel från revisorns sida är det, enligt samtliga revisionsföretag, den enskilde revisorn som får stå för konsekvenserna. Respondent D uttrycker sig följande gällande efterlevanden av ISQC 1 inom Z: *"Med handen på hjärtat kan jag säga att ISQC 1 ligger lite och vilar. Vi följer våra egna ramar"*. Respondent D är av uppfattningen att ISQC 1 är för detaljerad och att hänsyn istället borde tas till hur revisorn har gått tillväga vid utförandet av revisionen. Likt Bergqvist (2010) är det av vikt att det sker årliga interna kontroller inom samtliga revisionsföretag, vilket framgår tydligt inom de större revisionsföretagen. Enligt ISQC

I ska hänsyn tas till revisionsföretagets storlek och verksamhetens karaktär vad gäller de krav som ställs inom standarden. Med tanke på Z:s storlek behöver således inte omfattningen var lika stor som hos de andra revisionsföretagen.

Jämförelsen mellan ISQC 1 och RS 220

Respondenterna A och B är av uppfattningen att ISQC 1 är mer uttömmande än RS 220, vilket även Bergqvist (2010) betonar i sin artikel. Vidare menar B att ISQC 1 innehåller en tydligare kommunikation mellan ledningen och personalen, vilket Bergqvist också lyfter fram. Till skillnad från RS 220 upplever B och D en otydlighet i ISQC 1 om vad som är ”bör” eller ”skall” i vissa avseenden. Detta medan respondent C anser att ISQC 1 är *”ett väldigt genomarbetat ramverk”* som inte har några brister alls.

Resonemang avseende ”Beaktandet av ISQC 1”

Byråstorleken verkar ha en betydande påverkan gällande hur revisionsföretaget beaktar ISQC 1:s riktlinjer och rutiner. Vad gäller såväl Big Four-företaget som de två mellanstora revisionsföretagens beaktande av ISQC 1 är resurserna fler och kraven högre på att tillämpa dessa riktlinjer och rutiner, vilket förefaller vara naturligt i och med dessa revisionsföretags mer komplexa verksamheter. Det mindre revisionsföretaget betraktar ISQC 1:s riktlinjer och rutiner som överflödiga, vilket kan bero på verksamhetens storlek.
--

6. Slutsats

Eftersom syftet var att öka förståelsen för hur revisionsföretag av olika storlek har förhållit sig till begreppet revisionskvalitet, presenteras i det här kapitlet vad vi har kommit fram till i förhållande till tidigare studier.

Hur definieras begreppet revisionskvalitet?

Samtliga respondenters definitioner ligger i linje med tidigare studier kring begreppet revisionskvalitet. Hur respondenterna definierar revisionskvalitet skiljer sig inte nämnvärt med avseende på byråstorleken. Studien visar att respondenterna sammantaget sett är överens om att revisionskvalitet i slutändan handlar om att klienten kan förlita sig på att revisionen är korrekt utförd. Däremot föreligger det skillnader kring hur förtroendet för klienten kan uppnås. Den mest utmärkande skillnaden mellan respondenterna är att B, som representerar ett mellanstort revisionsföretag, förhåller sig till att revisorn ska följa gällande regler och lagar. Förhållningssättet från resterande respondenter avseende deras definition av revisionskvalitet är av både intern och extern karaktär.

Hur och varför påverkar byråstorleken och de etiska principerna revisionskvaliteten?

Respondenterna från de fyra revisionsföretagen anser att Big Four kan uppvisa en högre revisionskvalitet jämfört med de andra revisionsföretagen, vilket ligger i linje med tidigare forskning. Dessutom framgår det att Big Four har mer komplexa uppdrag, vilket därmed ställer högre krav på dessa revisionsföretag. Det finns även indikationer på att mindre revisionsföretag är mer beroende av klienter jämfört med vad mellanstora och större revisionsföretag är, vilket förstärker betydelsen av revisionsverksamhetens storlek med avseende på revisionskvaliteten. Vår studie stödjer därmed tidigare forskning inom detta område. Det framgår också genom studien att det enskilda revisionskontorets revisionskvalitet är i paritet med de andra revisionskontoren inom ett revisionsföretag, vilket innebär en skillnad jämfört med tidigare studier. Den främsta förklaringen till detta kan vara att det förekommer standardiserade revisionsprocesser inom Big Four och de mellanstora revisionsföretagen.

Vi kan dessutom konstatera att de etiska principerna inom respektive revisionsföretag är viktiga för att kunna upprätthålla en god revisionskvalitet. Det framgår genom studien att det ligger i revisorns intresse att leva upp till de etiska principerna och att dessa uppförandekoder förväntas existera inom respektive revisionsföretag, vilket innebär att byråstorleken inte har någon betydelse i det här fallet.

Hur beaktas kvalitetsstandarden ISQC 1?

Genom studien framgår det att revisionsföretaget inom Big Four och de två mellanstora revisionsföretagen beaktar kvalitetsstandarden ISQC 1 i en större utsträckning jämfört med det mindre revisionsföretaget. Detta kan bero på att de tre förstnämnda revisionsföretagens byråstorlek är större och att kraven som där ställs är högre jämfört med det mindre revisionsföretaget, som ställer sig frågande till nyttan med ISQC 1. Detta eftersom kvalitetsstandardens omfattning kan leda till att genomförandet av en revision i slutändan blir ineffektiv för det mindre revisionsföretaget.

7. Förslag till fortsatt forskning

Studiens bidrag har varit att komplettera existerande forskning ur ett svenskt byråperspektiv, genom att dels applicera tidigare definitioner och aspekter kring begreppet revisionskvalitet och dels belysa kvalitetsstandarden ISQC 1. Nedan presenteras tre förslag till fortsatt forskning inom ämnesområdet revisionskvalitet.

- ❖ Vi har i vår studie undersökt hur revisorer definierar revisionskvalitet. Det vore intressant att göra en omfattande kvalitativ undersökning inom ett stort revisionskontor, där samtliga revisorer gör sin personliga definiering av begreppet revisionskvalitet. På så sätt skulle en vedertagen definition kring begreppet revisionskvalitet kunna fastställas inom det enskilda revisionskontoret.
- ❖ Tidigare forskning har, utifrån ett amerikanskt perspektiv, undersökt Big Four-kontoren för att identifiera huruvida revisionskvaliteten är högre inom ett större revisionskontor jämfört med ett mindre. Vi föreslår att göra en kvalitativ studie, där fokus riktas på lokala revisionskontor inom Big Four. På så sätt skulle det utifrån ett svenskt perspektiv kunna verifieras om det föreligger några eventuella skillnader i revisionskvalitet mellan dessa revisionskontor.
- ❖ Vår studie har delvis baserats på hur revisionsföretag har beaktat standarden ISQC 1 i sina verksamheter. Det vore av intresse att göra en liknande studie genom att endast undersöka ett flertal mindre revisionsföretag om hur de beaktar ISQC 1 i sina verksamheter.

Källförteckning

- Alander, G. & Roth, R. (2006). Kvalitetskontroll utmanar branschen. *Balans*, 30-32.
- Bergqvist, S. (2010), *Hårdare kvar på byråägare från 1 jan: Kraven på rutiner, riktlinjer och dokumentationer ökar avsevärt*. FAR Akademi 2010-11-23.
- Blomberg, E. & Svernlöv, C. (2003). Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna. *Balans*, 23 – 27.
- Bryman, A. & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber.
- Carcello, J.V, Hermanson, R.H. & McGrath, N.T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit partners, Prepares and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 11 No 1, pp. 1-15.
- Choi J-H, Chansog, K, Jeong-Bon, K & Yoonseok, Z. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No1, pp. 73-97.
- Danielsson, C. (2011). Kvaliteten ska genomsyra hela organisationen. *Balans*, nr 1.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, pp. 183-199.
- DeFond, M.L. (1992). The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching. *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol. 11. No 1, pp. 16-31.
- DeFond, M.L, & Francis, J.R. (2005). Audit Research after Sarbanes-Oxley. *Auditing 24 (Supplement)*: pp. 5-41.
- FAR. (2013). *FARs kvalitetskontroll – erfarenheter och analyser till och med urvalsåret 2011*. Stockholm: FARs kvalitetssekretariat.
- Francis J. R. (2004) What do we know about audit quality? *The British Accounting review*, Vol. 36, pp. 345-368.
- Francis J. R. & Yu M. D. (2009). Big Four Office Size and Audit Quality, *The Accounting Review*, Vol. 84, No 5, pp. 1521-1552.
- Holme, I.M. & Solvang, B.K. (1997). *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur AB.
- IAASB. (2011). *Audit Quality – an IAASB perspective*. New York. Published by IFAC.
- IAASB. (2013). *A framework for Audit Quality*. New York: Published by IFAC.
- IESBA. (2012). *International ethics standards board for accountants fact sheet*. New York: Published by IFAC.
- ISQC 1. (2012). *FARs samlingsvolym 2012 – revision*. Stockholm: FAR Förlag AB.

- Knapp M.C. (1991). Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10 (1), pp. 35-42.
- Martinov-Bennie, N. & Pflugrath, G. (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. *Journal of Business Ethics*, pp. 237 – 253.
- Patel, R. & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 3:e uppl, Lund: Studentlitteratur AB.
- Pflugrath, G. Martinov-Bennie, N. & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 22 (6). pp. 566-589.
- Porter. B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectations-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, Vol. 24, Nr 93.
- Rezaee, Z. (2004). Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing. *Managerial Auditing Journal*, 19 (1): pp. 134-148.
- Sundgren, S. & Svanström, T. (2011). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing: Evidence from Small and Medium Sized Entities. *Norwegian School of Economics and Business Administration*.
- Sutton S.G. (1993). Toward and Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process. *The Journal of the Decision Sciences Institute*, Vol. 24, pp. 88-105
- Watkins, A. L, Hillson, W. & Morecroft. S.E. (2004). Audit Quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Litterature*, Vol. 23 (1), pp. 153-193.
- Öhman P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemma*, Department of social sciences. Sverige: Mittuniversitetet, Sundsvall.

Intervjuer

- Respondent A (revisionsföretag X), besöksintervju i Göteborg. 2013-05-08
- Respondent B (revisionsföretag Y1), besöksintervju i Göteborg. 2013-05-06
- Respondent C (revisionsföretag Y2), besöksintervju i Göteborg. 2013-04-29
- Respondent D (revisionsföretag Z), besöksintervju i Göteborg. 2013-05-07

Bilagor

Bilaga 1

INTERVJUGUIDE

Bakgrund

Hur länge har du varit aktiv inom revisionsbranschen?
Vad är din befattning inom revisionsföretaget?
Hur länge har du arbetat med kvalitetskontroll av revision?

Definition av revisionskvalitet

Hur definierar du begreppet revisionskvalitet?

Utreda aspekter kring revisionsverksamheten och etiska principer

Utreda aspekter kring revisionsverksamheten

Hur säkerställer ni att revisionskvaliteten är jämn inom revisionskontoret?

Forskning antyder att Big Four generellt sett upprätthåller en högre och jämnare revisionskvalitet jämfört med övriga revisionsföretag. Hur ser du på detta?

På vilket sätt kan storleken på det lokala kontoret ha betydelse för revisionskvaliteten?

Anser du att ert revisionsföretag är beroende av specifika klienter? Motivera ditt svar!

Etiska principer

I den etiska miljön inkluderas fem grundläggande etiska principer, vilka är: hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, tystnadsplikt samt professionellt uppträdande. Vilken av dessa uppförandekoder vill du lyfta fram som mer alternativt mindre viktig? Motivera ditt svar!

Hur skulle du vilja beskriva den etiska miljön inom revisionsföretaget?

Hur går ni tillväga för att uppfylla dessa etiska principer inom revisionsföretaget?

På vilket sätt kan det från er sida säkerställas att revisorn uppvisar ett oberoende till dennes klienter inom ert revisionsföretag?

Standarden ISQC 1

När införde ni rutinerna och riktlinjerna från ISQC 1 inom er verksamhet?

När började ni tillämpa rutinerna och riktlinjerna från ISQC 1 inom er verksamhet?

Hur var ledningen involverad vid införandet av ISQC 1?

På vilket sätt är personalen medvetna om ISQC 1?

Hur säkerställer ni att ISQC 1 efterlevs inom ert revisionsföretag?

Vilka skillnader upplever du som mest väsentliga jämfört mellan ISQC 1 och den tidigare svenska motsvarigheten RS 220?

Övrigt

Något annat du tycker är viktigt att nämna i detta sammanhang?

Bilaga 2

Delar i ett kvalitetskontrollsystem

Utöver ”Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget” och ”Relevanta yrkesetiska krav”, som har presenterats i den teoretiska referensramen, inkluderas följande delar inom ISQC 1:

Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag

Vad beträffar ett revisionsföretags ställningstaganden om den antingen ska åta sig eller behålla en befintlig klient beaktas om revisionsföretaget har tillräcklig kompetens, den förmåga som krävs samt tid och resurser för att utföra ett uppdrag (ISQC 1, p 26). Revisionsföretaget ska beakta om personalen inom företaget har såväl kunskap som erfarenhet av relevanta branscher samt om klienten är hederlig eller inte. (A 18)

Personal

Personalens kompetens, förmåga och engagemang ska bedömas som tillräckliga för att uppfylla de yrkesetiska principer som krävs och därigenom bland annat kunna utföra uppdrag (ISQC 1 p 29). Bland de aspekter som kan garantera kompetensen nämns yrkesutbildning, kontinuerlig vidareutbildning inom yrket, arbetslivserfarenhet och handledning från mer erfaren personal (A 25-26). Vad beträffar de anställdas prestationer inom ett revisionsföretag som ska utvärderas tas hänsyn till storleken på revisionsföretaget. Ett mindre revisionsföretag ställer inte lika omfattande krav som de större revisionsföretagen (A 29).

Hur uppdrag utförs

De riktlinjer och rutiner som ska innefattas av ett revisionsföretag är att identifiera de förhållanden som är att betrakta som relevanta, för att därigenom främja att uppdraget utförs och bibehåller en jämn och högkvalitativ nivå (ISQC 1, p 32). En sådan jämn och hög kvalitet ska upprätthållas genom standardiserad dokumentation, samt vägledningar som gäller för den specifika branschen eller det särskilda sakförhållandet (A 32).

Övervakning

Det är av vikt att kontrollera att riktlinjerna och rutinerna är relevanta, ändamålsenliga och fungerar internt inom revisionsföretaget (ISQC 1, p 48). Syftet med övervakningen är således att utvärdera om standarder för yrkesutövandet följs, om kvalitetskontrollsystemet har införts och har utformats på ett användbart sätt (A 64).

Dokumentation av kvalitetskontrollsystemet

Det ska påvisas att respektive del i kvalitetskontrollsystemet fungerar (ISQC 1, p 59). Det nämns att de mindre revisionsföretagens metoder vid dokumentation är mindre formella än hos de större revisionsföretagen. Mindre revisionsföretagen kan använda sig av checklistor och formulär vid dokumentation, medan stora revisionsföretag kan använda sig av elektroniska databaser som systematiserar de olika delarna (A 73, 75).