



# EXAMENSARBETE

Våren 2011

Sektionen för hälsa och samhälle

Ekonomi

# Hur påverkar kvalitetskontroller revisorers arbetsrutiner?

Författare

Egzona Avdijaj

Emelie Jacobson

Handledare

Pernilla Broberg

Examinator

Göran Nilsson

# Hur påverkar kvalitetskontroller revisorers arbetsrutiner?

Egzona Avdijaj

*Högskolan Kristianstad*

Emelie Jacobson

*Högskolan Kristianstad*

## **Abstract**

The purpose of this study is to describe and analyze how auditors are affected by quality controls and if audit practice changes because of quality controls. To fulfill the purpose of this study there has been interviews made with five auditors. The conclusion by this study is that the interviewed auditors work practices are affected by quality controls and that the extent and effect depends on the auditor and the office that the auditor works in. The auditors who worked as quality reviewers at the agencies where they are employed at, we felt that they were more secured in the response towards quality controls. This may be because they are quality reviewers themselves and they know what the quality control requires and what must be met to be approved. One of the key elements of a quality control is feedback and suggestions for improving the next audit. This seems to be appreciated by all auditors and an important tool to help the auditors evolve in the profession. The majority of the auditors believe that mandatory education is one of the most important steps into keeping themselves updated on new standards. To summarize the result of the study we conclude that quality controls can affect the audit practice, but this comes to expression in different ways depending on the auditors experiences of quality control and what agency the auditor work in.

**Keywords:** ISQC1, Control, Quality, Auditor, Audit Practice, Professional Judgment

## **1. Introduktion**

I januari 2011 infördes en ny standard som innebär att alla byråer som utfärdar finansiella rapporter måste följa reglerna i International Standard on Quality Control 1 (ISQC1).

Huvudpunkten med denna standard är att minska risken för uppkomsten av fel i revisionsberättelsen. Standarden gäller för alla byråer oavsett storlek och innebär att de ska utföra egna kontroller av sina revisionsuppdrag, istället för att vänta på Fars regelbundna kvalitetskontroller som utförs vart tredje eller sjätte år. (Danielsson, 2010.)

Revisorer ingår i en så kallad profession och för att klassas som en profession måste ett antal kriterier vara uppfyllda, vilka diskuteras i en artikel av Brante (1988). Författaren nämner att det finns normer som måste uppfyllas av professionen vilket innebär att det ska finnas institutioner som ser till att professionens utförande av tjänster blir till samhällets bästa samt

att en organisation finns tillgänglig som reglerar sina medlemmar. När professionen har verkställt dessa normer kommer de uppfattas som en självreglerande och självgående institution som arbetar för det allmännas bästa. Den interna kontrollen som måste ske inom företagen kan fungera som en garanti på att kriterierna uppfylls. (Brante, 1988)

Självreglering inom revisorsprofessionen har sedan 1970-talet blivit allt viktigare på grund av ett flertal redovisningsskandaler som inträffat beträffande redovisningsbedrägeri samt olagliga handlingar inom revisionen. Därför har organisationer så som Far, infört standarder som revisionsbyråerna ska följa samt att inspektioner görs av utomstående parter för att kontrollera och säkerställa kvalitén i revisionerna. (Lennox och Pittman, 2007) Zhang, Zhou och Zhou (2007) har undersökt den interna kontrollen på revisionsbyråerna där resultatet av studien präglas av styrelsens kunskaper inom ekonomi. Om styrelsen saknar kunskap inom ekonomi och redovisning anses byråerna ha svaghet i den interna kontrollen eftersom styrelsen inte kan kontrollera revisorerna. Ytterligare en orsak till att byråer kan vara svagare inom den interna kontrollen är om revisorerna anses vara självständiga och inte kan påverkas av styrelsen. (Zhang, Zhou och Zhou, 2007)

Standarden ISQC 1 innehåller riktlinjer och rutiner för byråers ansvar för kvalitetskontroller inom revisionen och den övergripande granskningen av finansiella rapporter samt närliggande tjänster. Byråers storlek och verksamhetskaraktär spelar endast roll vid tillämpningen och omfattningen av de rutiner och riktlinjer som en byrå tillämpar. Målet med kvalitetskontrollsystemen är att garantera att byråerna och deras personal aktivt följer standarderna och tillämpar kraven i lagarna. Syftet är även att revisionsberättelsen och övriga finansiella rapporter som revisorer upprättar ska vara korrekt utförda. Det som ska ingå i ett kvalitetskontrollsystem är hanteringen av riktlinjer och rutiner för ledningsansvaret när det gäller kvalitet inom byrån, relevanta yrkesetiska krav, acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, personal, hur uppdrag utförs samt övervakning. Byråer ska även upprätthålla oberoendet hos revisorerna då detta är ett av de yrkesetiska kraven som också måste uppfyllas. (International Standard on Quality Control 1, 2009)

ISQC 1 betyder att byråerna måste utforma ett eget kvalitetssystem och skillnaden från tidigare kvalitetskontrollsystem ligger i att det istället är ledningens ansvar att kvalitén uppfylls. Standarden måste tas på allvar då kvalitetskontrollsystem samt att ha ordning och reda i organisationen blir allt viktigare. (Danielsson, 2011) Frågan om ansvarsfullhet och ansvarsfrihet samt innebörden för samhället av dessa två begrepp har diskuterats.

Ansvarsfullhet är direkt kopplat till individens egen ansvarskänsla, det vill säga att individen tar ansvar för sina handlingar. Ansvarighet innebär att en individ hellre vill ha någon annan som upptäcker dess fel och brister, istället för att själv vara helt ansvarig för att allt blir korrekt utfört. De senaste åren har ansvarsfullhet flyttat fokus till ansvarsfrihet som ett led i att samhället identifieras som ett kallare och mer cyniskt samhälle där brister och fel inte tillåts. (Agélii och Paulsson, 2010) Öhman (2006) diskuterar anledningen till att revisorer har flyttat fokus på ansvaret från den enskilda individen till byråerna och andra organisationer. Han menar att svenska revisorer bryr sig mer om innehållet av informationen än användningen av den redovisade informationen. Revisorerna ser sig mindre ansvariga för den redovisningsinformationen som redovisningskonsulterna ska tillhandahålla. Revisorer anser sig ha en utsatt position i sitt arbete på grund av att de är både juridiskt ansvariga och individuellt ansvariga för sina tjänster. Om klienter skadas av fel i revisionen finns alltid rädslan hos revisorerna att förlora sina uppdrag om de gjort ett misstag i revisionen. Därmed kan man säga att revisorer är väldigt måna om sitt eget intresse och behovet av att skydda sig själv blir större, än att skydda intressenterna till byrån även om det kan innebära att revisionsberättelsen inte blir informativ. (Öhman, 2006)

De senaste 25 åren har de svenska revisorerna endast genomgått två stora förändringar i utförandet av sina arbetsuppgifter. Responsen för förändringarna har uttryckt sig på olika sätt. En av förändringarna i revisorernas arbetsuppgifter var att de fick ytterligare ansvar att kontrollera skatter och andra avgifter. Den andra förändringen som skett under dessa 25 åren är att revisorer blivit skyldiga att rapportera misstankar om ekonomisk brottslighet. Båda förändringarna har blivit bemötta med negativ kritik från revisorer dels för att de anser att skatter ska behandlas av skattemyndigheter samt att de känner att deras ansvar blir för stort (Öhman, 2006). Hur kommer då revisorerna att reagera på införandet av den nya standarden om kvalitetskontroller, ISQC 1?

Pflugrath, Martinov- Bennie och Chen (2007) har studerat vilken påverkan införandet av en tidigare version av ISQC 1 har haft på revisorerna och deras kvalité på omdömet. Resultatet av studien visade att revisorer som har jobbat länge inom yrket har haft svårare att acceptera standarden då de redan har en väl inarbetad arbetsrutin till skillnad från nyexaminerade studenter som gärna tar emot stödet av standarden. Även om den som arbetat längre inom revision har svårare att acceptera standarden så tillämpar de standarden bättre vilket ökar kvalitén på deras professionella omdöme ytterligare. Men författarna framhåller också att yrkesetiska koder är en typ av marknadsföring för att ge en bild av hur arbetet utförs inom

byråerna men som egentligen inte påverkar revisorernas beteende. Byråernas vana av att tillämpa liknande standarder är avgörande för att acceptera och tillämpa nya kvalitetsstandarder. De byråer som vill öka kvalitén på revisionsberättelsen bör därför införa en formell rutin som alla anställda måste följa. (Pflugrath, Martinov- Bennie och Chen, 2007) Efter införandet av den nya ISQC 1standarden hösten 2009 kan man ställa sig frågan hur revisorer påverkas av de kvalitetskontroller som standarden kräver och hur det uttrycker sig det i deras arbetsrutiner? Syftet med studien är att beskriva och analysera hur revisorer påverkas av kvalitetskontroller samt om deras arbetsrutiner förändras av kvalitetskontroller.

## **2. Professionsteori**

En profession utmärker sig som en särskild grupp människor som allmänheten söker råd och tjänster från, för att de innehar kunskaper och färdigheter som andra inte har. En kund som söker råd och tjänster från en profession kan inte bedöma värdet av informationen då den inte är känd av mottagaren. Om mottagaren hade varit medveten om informationen för att utföra en tjänst och själv kunnat använda sig av den, så hade professionens kunskap inte varit lika värdefull för mottagaren. I professionsteorin existerar en kunskapsasymmetri för att det finns skillnader i vad professioner vill tillhandahålla och vad allmänheten förväntar sig av professionens kunskap. Detta kan uppfattas som ett gap mellan professionen och allmänhetens förväntningar. För att minska asymmetrin av kunskap måste en profession överstiga en viss gräns med kunskap där allmänheten känner tillit till professionen. Detta uppnås genom att det finns organisationer som reglerar och kontrollerar professionerna samt gör det möjligt för mottagarna att lita på deras råd och därmed göra professionens tjänster genomförbara. (Barker, 2010)

Inom en profession bör det finnas ett rimligt samintresse för vad som ska ingå i professionens kunskapsområde. Gränserna och samintresset för professionen kommer alltid att fortsätta utvecklas men när som helst ska det kunna definieras på ett speciellt sätt med formell utbildning och certifiering av professionen. Certifiering ger signaler till mottagarna att professionen har kunskap som mottagarna kan ta nytta av. Professionsorganisationerna har även ett kontrakt med samhället som gör det möjligt för de att behålla sin position och status. Dessa organisationer kontrollerar medlemskapet i professionerna genom examinationer och certifieringar, bevarar kvalitén på certifierade medlemmar genom fortlöpande utbildningar och uppmuntrar till tillämpning av etiska standarder. De har även tillstånd till att utesluta de som misslyckas med att tillämpa dessa standarder. (Barker, 2010)

Abbott (1983) menar att samhället har förväntningar på professioner och att professionerna kan delas in i bland annat kollektiv profession. Den kollektiva professionen innehåller både formella och informella regler. Tjänster inom den kollektiva professionen kräver att det finns två typer av skyldigheter. Den första innebär att yrkesgruppen måste ingå i en enhet för att kunna uppnå professionell status och denna status får man endast genom ett medlemskap i yrkesgruppen. Den andra innebär att yrkesgruppen måste kunna kontrollera den enskilda individen och se till att medlemmarna följer skyldigheterna. (Abbott, 1983) I vårt samhälle finns det ett behov av välfungerande yrkesgrupper och det är avgörande för professionen att utföranden och tillämpningen av forskning och rikligt lärande görs på rätt sätt. Det mänskliga agerandet kan delas upp i egoism eller i osjälviskhet och detta kan kopplas till hur människor agerar i olika situationer. Ett exempel på detta är att affärsmän ofta ses som egoistiska och endast agerar i eget intresse oavsett andras intressen. Ingår man däremot i en profession är förväntningarna att medlemmen i professionen helt ska agera för att tillgodose klientens intressen och bortse från egenintresse, så som revisorer förväntas göra. (Parsons, 1939)

Revisorer har en central betydelse i den sociala produktionen av förtroende på den finansiella marknaden i samhället. De ska ge tröst till människor som blivit utsatta för felaktigheter, drabbade av andras självintresse samt bedrägeri gällande företags finansiella rapporter. Därmed har revisorer en annorlunda och speciell roll i de ekonomiska uppdragen, de ska bedöma och intyga giltigheten av företags finansiella rapporter vilka ska visa en rättvisande ekonomisk bild av företaget. (Pentland, 1993)

Williams (2004) konstaterar att allmänheten tycker att det är en självklarhet att professionerna utför sina uppgifter och uppdrag korrekt. Det är viktigt att det finns ett förtroende för professionerna som allmänheten är överens om och inte tvivlar på. Han tar upp frågan om att inom en profession räcker det ibland bara att tillhöra en yrkesgrupp och att kvaliteten på professionens tjänster är tillräckliga och accepteras av den allmänna bedömningen. På detta sätt uppnår professioner sin status så som revisorer som ingår i en grupp som tillhandahåller samhället med ekonomisk granskning. Williams (2004) refererar till en filosof som lägger stor vikt i individers attityder i professioner vilket tycks forma gruppens medlemmar och att individer med vissa attityder också delar ansvaret för den skada som orsakas av deras attityder. Detta i sin tur resulterar i att en individ i en profession förväntas använda sina sociala erfarenheter på ett sätt så att det orsakar minimal skada och alla medlemmar i en profession måste vara försiktiga för att skada inte ska uppstå. Filosofen framhåller att om en revisor orsakar skada på något sätt så blir automatiskt alla revisorer ansvariga för skadan.

(Williams, 2004) Bedard, Hoitash och Hoitash (2009) hävdar att revisionen därmed kan bli associerad med volontär avslöjande av information inom intern kontroll och finansiell rapportering för att bibehålla en hög kvalitet. (Bedard, Hoitash och Hoitash, 2009)

Öhman (2007) menar att huvuduppgiften som en revisor har är att kvalitetssäkra redovisningsinformationen så att intressenterna kan känna affärsmässig och social trygghet i samhället (Öhman, 2007). Salehi och Mansoury (2009) säger att revisorer även har ett ansvar att förhindra, upptäcka och rapportera bedrägerier. Olagliga handlingar och fel så som bedrägeri är de mest omtalade områdena inom revision och det debatteras löpande mellan revisorer, politiker, medier, myndigheter och allmänheten hur detta ska hanteras. För att upprätthålla kvalitén på revisionen visar studier på att det finns olika verktyg för att uppnå detta till exempel genom revisionsarvodet eller resultatet av kvalitetskontroller. (Salehi och Mansoury, 2009) Även om redovisningsinformationen granskas av en enda person så är denna individ medlem i en profession och anställd på en byrå. Vilket innebär att professionen genom sina kriterier såsom, reglering och normer, borgar för att den enskilde revisorns arbete är till för att tillfredsställa samhällsaffärerna. Men då en byrå i grunden är ett företag innebär det att de dessutom ska försöka locka till sig kunder så att de blir ett vinstdrivande företag. Detta innebär att revision handlar om samhällsaffärer och affärer i samhället samtidigt. I sin tur innebär det att yrket har ett antal ramar att anpassa sig till nämligen revisionsprofessionen, byrån och slutligen som enskild revisor. (Öhman, 2007)

Kulshreshtha (2005) säger att det nutida och moderna ekonomiska tänkandet bestämmer individens och företagsledares agerande i riktning att handla i självintresse och att ekonomer endast strävar efter att uppfylla sina privata ekonomiska mål. I en studie framkommer det att det finns en spänning mellan ekonomers intresse att agera självisk och de etiska normer som finns i samhället även om de i det långa loppet konvergerar. Därför argumenterar författaren för att revisionsbyråer måste klargöra och definiera vad som är rätt och vad som är ett etiskt beteende genom till exempel sätta upp regler och därmed uppnå harmonisering inom organisationen. Byråerna bör även uppmuntra etiskt korrekt uppförande i organisationen så att det medför att fler vill sköta sig och följa exemplaret. Detta görs genom att man utser en ledare för korrekt och etiskt beteende som alla medarbetare vill efterlikna. (Kulshreshtha, 2005)

Revisorsprofessionen är en av de få professioner som är relativt inflytelserika i samhället. Revisorsprofessionen får vara med och utforma lagarna vilket tyder på att den har uppnått en

betydelsefull position i vårt samhälle. Men samtidigt innebär det att medlemmarna, de enskilda revisorerna, måste följa de lagar som har utformats. Revisorernas professionella organisation har lyckats när det gäller att forma sina medlemmar då skillnaderna mellan olika byråer är väldigt små. Revisorer är homogena och detta beror till stor del på den tillvaro revisorerna befinner sig i. Närmare bestämt påverkas de av den standardiserade utbildning, formaliserade krav för att bli godkända och auktoriserad samt likformighet i arbetsrutiner som de måste genomgå för att bli medlemmar i professionen. (Öhman, 2007) Då intresset ökat till att försöka identifiera brister och misslyckande i revisionen har den allmänna oron för revisorers självständighet och expertis minskat. Därför erbjuder revisorer specifika lösningar på detta problem med granskning och bedömning i deras arbetsuppgifter. Analysen har resulterat i påtryckningar angående förändringar som ska förbättra kontrollen av revisionsprocessen där betydelsen och funktionen ska förbli oförändrad. (Kirkham, 1992) Revisorer som ingår i en profession förväntas stå för vissa värderingar och principer samt att dessa individer ska tycka och tänka på ett visst sätt. Men med den utveckling professionen genomgår till att uppfattas som trendiga och glada individer medför att de tappar vissa egenskaper som är av nytta för revisorer nämligen trovärdighet och ärlighet. Med en ny image så speglas nya värderingar vilket gör det svårt för allmänheten att känna säkerhet och tillit till revisorer. (Jeacle, 2008) Grey (1998) påstår att en av nyckeltermerna för professioner är lämplighet och att veta skillnaden på hur man lämpligast ska uppföra sig på kontoret samt utanför kontoret. Revisorers uppförande är relativt lätt att lära utan några direkta instruktioner, trots detta uppstår misstag som ofta beror på att dessa instruktioner uteblivit. (Grey, 1998)

### **3. Kontroller**

Dagens samhälle har utvecklats till något som kan kallas ett revisionssamhälle där ett stort behov har uppstått av att granska olika sorters information och kontrollera individer med ansvariga positioner (Johansson, Häckner och Wallerstedt, 2005). Vid uppställning för kontroller av organisationer finns det ett behov av utveckling inom förvaltningsmetoder, relaterade lagstiftningar och praktiska riktlinjer och rutiner för hur uppdrag ska utföras (Rae och Subramaniam, 2008). Industrialiseringen i västvärlden har även inneburit att kontrollbehovet har nått samhällets alla delar och fått ett starkt inflytande. Denna utveckling kan både ha fördelar och nackdelar i samhället beroende på hur revisorernas position uppfattas. En följd av återkommande kriser och skandaler så som WorldCom och Enron har medfört att samhället utvecklat en kritisk uppfattning av tjänster inom redovisning och



revision. Detta i sin tur har lett till att varje uppkommen kris har medfört att nya lagar, rekommendationer och normer har införts. Revisorer kan känna att de har en utsatt position som innebär att de blir försiktiga med sina uttalanden eftersom de får ställas till svars för samtliga handlingar och uttalanden som görs i yrkessammanhang. För att motverka denna utsatta position hänvisar revisorer kontinuerligt till väsentlighet och risk i samband med sina uttalande för att göra allmänheten medvetna om den osäkerhet som revisorernas arbetsuppgifter innebär. Intressenternas förväntningar är att revisorer ska göra rätt saker i revisionen vilket innebär att de uppfyller intressenternas behov samtidigt som revisorerna själva känner att de hellre vill göra saker rätt. Att göra saker rätt kommer innebära att revisorerna känner trygghet i arbetet då de har riktlinjer och mallar för hur de ska utföra sina tjänster och därmed dokumenterar sitt arbete. Till en följd av detta kan inte revisorer anklagas för att ha gjort fel saker då de hela tiden stödjer sig på riktlinjer och rekommendationer vilket gör att handlingarna blir legitimerade. (Johansson, Häckner och Wallerstedt, 2005)

Påståenden har gjorts på vad som kan göras för att öka förståelsen för vad den enskilda revisorn ska uppnå i sina arbetsuppgifter men det har riktats lite uppmärksamhet till hur revisorer tar beslut och vad de uppnår eller inte uppnår i praktiken. Om beslutsprocesser är dåligt strukturerade leder det till att revisorer intar en aktiv roll i att söka efter den finansiella informationen själva för att sedan utvärdera den. En studie har visat att det finns faktorer som påverkar kvalitén på revisionen negativt och därför ska redovisningsbyråer känna igen och kunna kontrollera påtryckningar angående budget, avgifter samt tidsbestämda rapporteringar som organisationen blir utsatt för. (Kirkham, 1992) Dagligen utsätts revisorer för påtryckningar från olika håll både indirekta och direkta vilket kan göra det svårt för revisorer att agera oberoende. Trots att revisorer ska anställas av företagets ägare så fungerar detta inte i praktiken då det oftast är ledningen som tar det ansvaret för revisorns anställning och ersättning. Därför blir det viktigt att revisorn arbetar för att vinna båda dessa parter förtroende i och med att revisorn utför tjänster både till de redovisningsberättiga och redovisningsskyldiga. (Johansson, Häckner och Wallerstedt, 2005)

#### **4. Interna kontrollsystem**

Inom revisionen har det utvecklats nya verksamheter inkluderat revisionsundervisning, kvalitetsgranskning, miljöredovisning och revisionens värde. Denna förändring inom revisionen tycks vara ett resultat av förändringar i regleringsformer där det har skett ett skifte i utförandet av revisionen. Det innebär mycket praktiskt arbete med lite belöning till att bli ett

arbete med stort fokus på att observera verksamheten. Revisionsutvecklingen har varit möjlig på grund av antagandet att interna kontrollsysteem är granskningsbara. Den explosion som skett inom revisionen innebär att interna kontrollsysteem inom revision ligger i centrum. Detta resulterar i att externa revisorer blir mindre fokuserade på utfallet av revisionen och mer intresserade av revisionssystemen. Interna kontrollsysteem har utvecklats ytterligare och blivit en del av regleringssystemen. (Maijor, 2000) Funktionen av den finansiella redovisningen och de finansiella rapporterna har ökat från de direkta funktionerna till att vidga huvudpunkterna för de interna kontrollsysteem (Vanasco, Skousen och Verschoor, 1995). Gemensamt för uppgången för de interna kontrollsysteem är den ökade betydelsen av offentlig påverkan på interna revisioner. Orsaken till att interna kontrollsysteem är möjliga att utföra är på grund av att de är granskningsbara. Reglering av revision skiljer sig åt i Europa men det finns två gemensamma nämnare som innefattar vilka företag som måste revideras samt kvalifikationskraven på revisorer. Det finns en ökning av intresse till interna kontrollsysteem men det finns en förvirring om vad interna kontrollsysteem verkligen är samt vad det innebär när de är effektiva. (Maijor, 2000)

Maijor (2000) diskuterar i sin artikel att traditionella interna kontrollsysteem innebär att det finns bokföringskontroller, mätning av åtgärder i organisationer så som uppdelning av arbetsuppgifter, politiska tillstånd, organisations struktur, åtgärder för att skydda tillgångar och information samt trovärdighets tester. Den senaste definitionen på intern kontroll är bredare och täcker fler kontroller utöver de nuvarande kontrollerna så som humankapital policy och praxis, procedurer för kommunikation inom organisationen och vilken typ av förvaltning som används av styrelsen. Ett problem som kan uppstå med en bred definition av interna kontrollsysteem är att det blir svårt att veta vilka gränserna är för det interna kontrollsysteem. Dessa otydliga gränser behandlas ofta i akademisk litteratur inom revision, där har tre områden av intern kontroll lyckats urskiljas. De tre områdena innefattar interna kontrollsysteem från externa revisionsperspektiv, interna kontroller från ett organisationsperspektiv samt interna kontroller från ett ekonomiskt perspektiv. Inom den interna kontrollen lägger de bland annat fokus på traditionella redovisningskontroller, där man undersöker hur redovisnings kontroller påverkar tillförlitligheten av finansiell rapportering. (Maijor, 2000)

Pae och Yoo (2001) framhåller att om revisorn och ägaren till klientens företag samarbetar väl så kan de nå en effektiv resursfördelning. För att balansera ägarnas investeringar i de interna kontrollsysteem med revisorns ansträngning så måste revisorn vara lagligt ansvarig för den

finansiella översikten av klientens ekonomi. Det ska inte existera någon strategisk konkurrens mellan revisorns ersättning och ägarnas investeringar i de interna kontrollsystemen. Men när revisorn och ägarna endast vill maximera sina egna utbetalningar innebär det att det uppstår en effektivitets förlust i och med att parterna kan ha fördelat resurserna fel. (Pae och Yoo, 2001)

De interna kontrollsystem spelar en viktig roll i revisorers arbete då revisorerna anses vara specialister av intern ledningskontroll. Inom internrevision ingår det att bedöma hur effektiva interna kontrollsystem är där revisorn bedömer den inre revisionen samt ledningens ansvar att ändra processer som strider emot planerade utfall. Både de interna kontrollsystemen och ledningskontroller definieras på ungefär samma sätt och innehåller liknande arbetsuppgifter så som planering, organisering, bemanning och ledning. Som nämnts ovan ska revisorer uppfylla vissa kriterier för att ingå i en profession och desto fler kriterier en revisor uppnår, till exempel certifiering och löpande utbildning, leder till att övervakningen av kvalitén på de interna kontrollsystemen minskar. Detta på grund av att när kriterierna är uppfyllda innebär det att revisorer anses vara fullt kompetenta att utföra arbetsuppgifterna korrekt. Det leder i sin tur till en minskning av övervakningen av kvalitén på interna kontrollsystem då revisorn förväntas ha en klar förståelse av de interna kontrollsystemen. (Fadzil, Haron och Jantan, 2005)

## **5. Kvalité**

Inom revisionen finns det ett gemensamt ramverk som definierar revisionen som en systematisk process med insamling, granskning samt uppdatering av finansiella standarder och riktlinjer, för att uppfylla kravet i professionen om lagstiftning. Ramverket för revisionen måste följas av professionen och misslyckas professionen med detta kan den utsättas för rättstvister. (Chong, 2000) Kvalité definieras som helheten av de funktioner och attribut som kännetecknar en produkt eller en tjänst samt att det ska indikera dess kapacitet att skapa ett indirekt eller direkt behov. För organisationer som tillhandahåller tjänster behövs ett lämpligt kvalitetsstyrningssystem för produktionen av tjänsten så att organisationen kan hantera den övergripande kvalitetsnivån av tjänsten. Sådana kvalitetssystem innehåller information om organisations struktur, ansvars frågor, rutiner, processer samt resurser som används för att kunna uppnå kvalitén. Dessa kvalitetssystem är till för att ge vägledning samt tillfredställa efterfrågan, behoven och kraven som kunderna ställer vilka kontinuerligt förbättras.

Huvudmålet med kvalitetssystem är att försäkra att tjänsterna tillhandahålls effektivt och med

hög kvalitet. Kvalitetssystemen måste accepteras av varje organisation och ska bygga på system med erkända standarder som organisationen tidigare har antagit. Det finns många kvalitetssystem och kraven på dessa kommer ursprungligen från internationella kvalitetsstandarder. Valet av standarder som en organisation väljer att införa beror på företags och affärsmässiga omständigheter samt att det kan vara påverkad av offentlig reglering. (Goldberg och Shmilovici, 2003)

## **6. Standarder**

ISQC 1 är en standard utformad av ISA (International Standards on Auditing) vilken utfärdas av IFAC (International Federation of Accountants) genom organisationen IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board). Standardens huvudsakliga mål är att med rimlig säkerhet garantera att byrån med dess personal följer standarder och lagar för yrkesutövning. Den ska även se till att rapporter som den enskilda revisorn eller byrån lämnar är korrekta. Alla företag som utför tjänster inom revision och redovisning samt övergripande granskning av finansiella rapporter är skyldiga att följa standarden ISQC 1. Inom standarden finns det sex olika delar som byråerna ska inrätta och upprätthålla kvalitetskontrollsystem för. Delarna består av ledningsansvar för kvalitet inom byrån, relevanta yrkesetiska krav, acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, personal, hur uppdrag utförs samt övervakning. Detta ska dokumenteras av byrån och göras offentligt för all personal. (International Standard on Quality Control 1, 2009) Mennicken (2008) säger att istället för att omvandla och förbättra revisorernas arbetsuppgifter så kodifierar standarder de existerande arbetsuppgifterna inom revisionen. De huvudsakliga målen med standarder kan aldrig helt förverkligas istället uttrycker de internationella standarderna en idé om kontroll och styre, men de utgör inte en perfekt lösning som passar alla organisationer och deras uppdrag. (Mennicken, 2008)

För att uppnå kravet om ledningsansvar för kvalitet inom revisionsbyrån ska byrån upprätta riktlinjer och rutiner för att gynna en intern kultur som syftar till att kvalitet ska vara en bas för utförande av samtliga uppdrag. Byrån ska även ta hänsyn till byråns verkställande direktör eller styrelse så att de får aktivt ansvar för att kvalitetskontrollsystemet har den erfarenhet, förmåga samt befogenhet som krävs för att uppnå kraven. Den andra delen som omfattar relevanta yrkesetiska krav handlar om att se till att hela byrån inklusive personal följer relevanta yrkesetiska krav. Huvudpunkten för de yrkesetiska kraven är att utforma system som gör det möjligt att upptäcka hot mot oberoendet. (International Standard on Quality

Control 1, 2009) Chong (2000) hävdar att i sällsynta fall förekommer det att revisorer tvingas följa riktlinjerna och rutiner trots att de kan strida emot yrkesetiska krav, krav från lagstiftningen samt mottagarnas förväntningar (Chong, 2000). För byråns fortlevnad är det viktigt att personalen har kompetens och förmåga att utföra sina uppdrag samt tid och resurser, följer de yrkesetiska kraven och alltid sätter kundens bästa i första hand och på så sätt lyckas acceptera och behålla sina kundrelationer. Angående byråns personal ska det fastställas riktlinjer och rutiner som säkerställer att personalen har tillräckligt med kompetens, förmåga och engagemang i beaktande av yrkesetiska principer. (International Standard on Quality Control 1, 2009) Studier har visat på att personal påverkas av en kontrollerande omgivning, genom att den enskilda revisorn kan påverkas i hur bra revisorn följer policys och procedurer för de interna kontrollsystemen. Vid en kombination av dåligt utformade interna kvalitetskontrollsystem och personalens uppfattningar angående organisationens rättfärdighet blir sannolikheten större att bedrägeri uppstår. (Rae och Subramaniam, 2008)

Byrån ska utse en ansvarig revisor för alla uppdrag som kontrollerar att dessa utförs korrekt. För att säkerställa att revisorernas uppdrag utförs enligt standarden för yrkesutövning och tillämpliga lagar ska byrån stadga riktlinjer och rutiner för detta. (International Standard on Quality Control 1, 2009) Chong (2000) framhåller att det är svårt att uppnå en speciell nivå med riktlinjer och rutiner som är användbart i alla situationer. Men genom att ha ordentlig vägledning kan det hjälpa professionen och dess användare att förstå när nya standarder tillkommer (Chong, 2000). Kopplat till uppdragen krävs en kvalitetskontroll som ska ge en objektiv bedömning och utvärdering av de slutsatser som revisorerna kommit fram till. Kvalitetskontrollerna ska även innehålla diskussioner om betydelsefulla frågor samt en genomgång av finansiella rapporter. Personen som ska utföra kvalitetsgranskningen måste uppfylla krav så som tekniska kvalifikationer, nödvändiga erfarenheter, objektivitet och behörighet i sammanhanget så att kvalitetsgranskning måste dokumenteras. (International Standard on Quality Control 1, 2009)

Byråerna ska inrätta övervakningsprocesser för att garantera att kvalitetskontrollsystemen är relevanta och ändamålsenliga samt att de uppfyller riktlinjer och rutiner. Trots att byråerna har väl utformade kvalitetskontrollsystem betyder det inte att deras uppdrag utförs med absolut säkerhet och kvalitet. Därför är det även ett krav att byråerna blir medvetna om sina brister i övervakningsprocessen och utvärderar dessa brister. (International Standard on Quality Control 1, 2009) Genom att införa välfungerande interna kontrollsystem med riktlinjer och rutiner angående policys om godkännande, kontroller, tillstånd, avstämningar

samt ansvarfördelning, kan det medföra att bedrägeri och misstag upptäcks och förhindras i ett tidigt stadium, om de följs noggrant av revisorerna. (Rae och Subramaniam, 2008)

Riktlinjer och rutiner kan betraktas som revisorers beskyddare och de ska inte behandlas som obligatoriska regler som revisorer måste följa i ramen för deras agerande i uppdragen. Dessa riktlinjer och rutiner ska sätta gränser för hur revisorer har rätt till att hantera situationer och hjälpa de i användandet av det professionella omdömet. (Chong, 2000)

I teoriavsnittet har det presenterats tidigare studier i anknytning till professionsteori, kontroller, interna kontrollsystem, kvalitet och standarder. De huvudsakliga delarna ur professionsteorin är att revisorsprofessionen ska kontrolleras genom utbildningar, certifiering och uppmuntran till tillämpning av standarder (Barker, 2010). Detta är en följd av vi har blivit ett revisionssamhälle där olika sorters information och individer med ansvariga positioner behöver kontrolleras (Johansson, Häckner och Wallerstedt, 2005). Vid kontroller ska kvalitet genomsyra yrket inom revision och kvalitetssystemen ska se till så att tjänsterna utförs effektivt och med hög kvalitet. Kvalité uppnås genom att byråerna tillämpar standarden, ISQC 1, som har ett mål att ge rimlig säkerhet att personalen och revisionsbyrån följer standarder och lagar för yrkesutövning. (International Standard on Quality Control 1, 2009) Av detta material förväntas revisorerna diskutera bland annat innebörden av standarden på deras byråer och dess påverkan på revisorers arbetsrutiner.

## **7. Metod**

För att uppfylla uppsatsens syfte och besvara frågeställningen om hur revisorers arbetsrutiner påverkas av kvalitetskontroller kommer intervjuer att genomföras. Intervjuer kommer utföras med fem stycken revisorer som har varit verksamma inom yrket i cirka tio år och därmed varit med om de förändringar som skett. Författarna ska begränsa sig till byråer i Skånelän där intervjuerna bygger på kvalitativa frågor för att kunna identifiera och analysera revisorernas påverkan av standarden, ISQC 1. Anledningen till begränsningen inom Skånelän beror på att båda författarna vill närvara på samtliga intervjuer och detta uppnås genom att begränsa sig inom Skåne då författarna är bosatta inom detta område. Den femte intervjun är genomförd via telefon då respondenten är bosatt och arbetar i Stockholm, men respondenten valdes på grund av dess kunskaper och arbetsvana inom det valde ämnet. Under intervjuerna kommer författarna använda sig av en intervjuguide för att på så sätt styra intervjuerna och underlätta att få fram ett användbart resultat (Bilaga 1).

Revisorerna har varit verksamma i yrket från cirka tio till fyrtio år och fyra av dem är auktoriserade revisorer. Av de intervjuade arbetar tre av revisorerna på Big 4 byråer och de återstående två arbetar på en och samma medelstora byrå. I och med att studien bygger på kvalitetskontroller var det givande att få möjligheten att intervjua tre respondenter som är kvalitetsgranskare, på så sätt uppnåddes en annan synvinkel på frågeställningen. Då respondenterna vill vara anonyma kommer de att definieras som Revisor A, B, C, D och E. Revisor A arbetar på en Big 4 byrå och har arbetat i cirka nio år samt är kvalitetsgranskare och auktoriserad sedan ett och ett halvt år tillbaka. Revisor B är också kvalitetsgranskare och auktoriserad, men har varit verksam i yrket inom cirka 25 år och arbetar på en medelstor byrå. Den tredje respondenten som definieras som Revisor C kommer från samma medelstora byrå och har arbetat inom yrket i tjugo år och är en godkänd revisor. Revisor D arbetar på en Big 4 byrå i Stockholm och har arbetat i tjugotre år inom revisorsyrket samt är auktoriserad revisor. Den sista respondenten som benämns Revisor E har varit verksam i cirka fyrtio år och har varit auktoriserad i cirka 27 år samt arbetar på en Big 4 byrå där denna revisor är partner.

## **8. Resultat och analys**

### **8.1 Revisorers uppfattningar om standarder och ISQC 1**

Revisor A och C säger att om de känner att de blir påverkade av en standard så blir det viktigare för dem att ta till sig informationen om standarden och fördjupar sig i det, detta för att anpassa sig vid införande av nya standarder.

*”Känner jag att den här standarden påverkar mig i mitt arbete, försöker jag att titta igenom standarden och se vad detta är för någonting eller så har jag turen att den tas upp på en utbildning” (Revisor A, 09-05-11)*

Samtliga revisorer som blev intervjuade nämnde att interna och externa utbildningar är en viktig del för att lära sig nya standarder och för att kunna ta till sig ny information om den. Utbildningarna är även obligatoriska på samtliga byråer. Revisor E nämnde att om en revisor ska kunna revidera ett företag som följer vissa specifika standarder måste revisorn vara ackrediterad för just dessa standarder. Samma revisor säger även att standarder ibland används utan att man vet om det på grund av att det finns lagar och regleringar som tvingar en till att tillämpa standarder. Gemensamt för Revisor A, B och D är att de anser att som revisor bör man läsa standarderna själva och ha ögon och öron öppna så för att hålla sig uppdaterad på all ny information. Revisor A, B och D känner till standarden ISQC 1 väldigt väl vilket kan

förklaras av att de tre revisorerna arbetar som kvalitetsgranskare på sina respektive byråer. Revisorerna förklarar det med att då de jobbar med standarden kontinuerligt så känner de till ISQC 1 och vet översiktligt vad standarden handlar om. De övriga revisorerna, Revisor C och E, känner inte till standarden ISQC 1 varav Revisor C visste att standarden fanns men inte ingående vad den handlar om och Revisor E kände inte alls till standarden. Däremot nämnde Revisor E att de använder ett program som heter Quality Risk Management, QRM, och det innehåller standarder om kvalitet och risker på byrån. Men revisorerna ute på byråerna har ingen kännedom om vilka standarder som följs då de kvalitetsansvariga hanterar frågor angående kvalitetskontroller.

Fyra av de intervjuade, Revisorerna A, B, D och E, har blivit utsatta av kvalitetskontroller i sitt yrke som revisorer och Revisor C ska genomgå sin första kvalitetskontroll hösten 2011. Gemensamt för de revisorer som genomgått kvalitetskontroller är att de har blivit kontaktade av granskningsteamet med ett mejl där de fått informationen om den kommande kvalitetskontrollen. Revisorer får ingen kännedom om vilket eller vilka uppdrag som ska undersökas och det är alltid en utomstående och oberoende part som agerar granskare. På byrån där Revisor A och D arbetar i har de ett system som gör att dokumenten för det uppdrag som ska undersökas blir frysta för att granskningsteamet ska försäkra sig om att revisorn inte går in och ändrar i dokumenten. Här inleds granskningen med ett möte där revisorn förklarar och beskriver uppdraget för granskningsteamet som ska jobba efter en checklista och kontinuerligt stämna av med teamet innan yttranden görs. Där Revisor B och C arbetar går granskningen till på ungefär samma sätt, granskaren väljer ut två uppdrag och fyller i inför handlingar innan kvalitetskontrollen och granskningen sker med checklista, genomgång och rapportering. På företaget som Revisor E arbetar i påbörjar man kvalitetskontrollen genom att granskaren ställer frågor och bedömer uppdraget därefter kontrollerar teamet att revisorn har gjort det han sagt för att det ska vara möjligt att slutföra uppdraget. Revisor A, B och D som även är kvalitetsgranskare själva har ungefär samma tankar kring kvalitetsgranskningen. De anser att det ska vara en positiv upplevelse samt att det ska öppna för dialog om hur man som revisor egentligen utför sina uppdrag, med andra ord kan man se det som en väckarklocka till hur man gör säger Revisor D. Revisor A, B och D är relativt bekväma i sina tankar kring kvalitetskontroller vilket kan bero på att de själva utför kontrollerna och därmed vet vad granskaren studerar och undersöker. Den intervjuade Revisor E anser att det är nödvändigt att följa upp uppdragen och har någon annan som kontrollerar så att revisionen utförs på ett vettigt sätt. Revisor C som ska genomgå en kvalitetskontroll till hösten känner lite nervositet



inför detta. Men samtidigt känner denna revisor att betyget säkert kommer bli godkänt med förbättringsförslag då tidigare uppdrag indirekt blivit granskade genom att Revisor C har utfört uppdrag åt en påskrivande revisor som sedan blivit granskad.

*”Jag vet att jag kommer få anmärkningar men inte så att jag inte blir godkänd, det är alltid saker man kan göra bättre men jag tror mig veta att jag inte gör så dåligt jobb ifrån mig att jag inte blir godkänd”* (Revisor C, 11-05-11)

Många av komponenterna som utgör standarden ISQC 1 nämner majoriteten av revisorerna direkt eller indirekt i intervjuerna. Till exempel framhåller Revisor A och E att revisorns oberoende och kompetens är viktiga byggstenar för att uppnå kvalitet på byråerna. Gemensamt för de intervjuade revisorerna är att de håller med Barker (2010) om att man ska kontrollera revisorsprofessionen för att bevara kvalitén på revisorerna genom att ha ständiga utbildningar och uppmuntra till tillämpning av standarder. Enligt ISQC 1 ska de olika delarna inom standarden dokumenteras av byrån och göras offentligt för all personal (International Standard on Quality Control 1, 2009). Men efter att ha intervjuat samtliga revisorer framkommer det att endast de tre revisorer som var involverade inom kvalitetskontroller kände till standarden väl. De resterande två revisorerna hade ingen direkt kännedom om vad standarden egentligen handlar om. På byråerna där intervjuerna utfördes uppfylldes kraven om att ha en ansvarig revisor som kontrollerar att alla uppdrag utförs korrekt (International Standard on Quality Control 1, 2009). Detta utgörs av de tre kvalitetsgranskare som intervjuades, Revisor A, B och D, som har i uppgift att granska externa medarbetares uppdrag samt att vägleda medarbetarna på byrån för att uppnå kvalitet i revisionerna och andra uppdrag samt agera som intern kontroll.

## **8.2 Anser sig revisorer bli påverkade av kvalitetskontroller?**

Frågan om hur revisorer påverkas av kvalitetskontroller ledde till olika diskussioner med de intervjuade revisorerna som hade olika uppfattningar. Revisor B och C som arbetar på samma byrå hade väldigt skilda tankar kring hur kvalitetskontroller påverkar revisorer. Revisor B tror inte alls att kvalitetskontroller påverkar revisorer vilket Revisor B grundar på att man som revisor ska ha en yrkesstolthet som gör att man inte bara arbetar på ett visst sätt för att klara av en kvalitetskontroll. Som revisor borde man inte bli påverkad, då det ska vara naturligt att följa regelverk och lagar oberoende på vad kvalitetskontrollen begär, säger Revisor B.

*”Jag hoppas att det finns någon form av yrkesstolthet som gör att man inte endast arbetar på rätt sätt bara för att klara av en kvalitetskontroll”* (Revisor B, 11-05-11)

Däremot tyckte Revisor C att revisorer kan ha en tendens att anpassa sina arbetsrutiner efter det man vet blivit godkänt vid en kvalitetskontroll samt att man hoppar över steg som inte är viktiga i en efterkontroll. Revisor C vill säga att revisorer kanske prioriterar det som man vet att granskaren tittar på för att det finns en osäkerhet i hur flexibla kontrollanternas är, om revisorn valt att lägga fokus på en del i revisionen som inte anses vara obligatorisk i checklistan.

Revisor B säger att en av de viktigaste delarna i en kvalitetskontroll är feedback och förbättringsförslag som ska avspeglas i revisorns arbete. Revisor A håller med om att feedback är ett hjälpmedel som ska underlätta till nästa gång man gör ett liknande uppdrag och samtidigt ge säkerhet och trygghet till revisorn. Denna revisor säger att kvalitetskontrollen ska vara grunden för hur man agerar därefter men att kontrollen kan medföra att revisorer känner sig utsatta, vilket även Revisor C tycker. Det är viktigt att utbildning och information om feedback från kvalitetskontroller förs ut på byrån för att kunna tillämpas i praktiken, påstår Revisor A. När revisorer blir utsatta för kvalitetskontroller är det en chans för revisorerna att förbättra sig och det är då det gäller att visa vad man går för i sitt arbete, säger Revisor E. Detta kan kopplas till uppfattningarna som Revisor D har om att kvalitetskontroller ska ge revisorer en tankeställare på hur de egentligen utför sina arbetsuppgifter. Revisorer har ett visst sätt att arbeta på med olika verktyg och det är viktigt att vara tydlig i valet av verktyg då detta ska vara motiverat inför kommande kvalitetskontroll, vilket Revisor D och E är eniga om.

Vid tillämpning av mallar, checklistor och andra riktlinjer kan revisorers arbetsrutiner påverkas av kvalitetskontroller. För att spegla god revisionssed blir mallar anpassade och uppgjorda för att få med det som en kvalitetskontroll begär, nämner Revisor B. Återigen har Revisor B och C olika uppfattningar trots att de arbetar på samma medelstora byrå. Revisor C menar att mallar kan leda till att revisorer styrs i utförandet av sina arbetsrutiner på grund av att det ställs minimum krav och standard krav från central nivå, till exempel Far, på hur mallar ska tillämpas. Mallarna är bra men inte tillämpliga i alla fall samt att revisorer lägger större fokus på de obligatoriska momenten i mallarna och därmed kan bortse från viktiga momenten i revisionen i vetskapen om att det inte kommer att kontrolleras. Om en mall är svår att använda i praktiken hittar revisorer andra vägar att gå för att slutföra sina arbetsuppgifter säger Revisor A men samtidigt säger Revisor E att revisorer hela tiden ska sträva efter att använda mallar och checklistor. Revisor A menar att om en mall är lättillgänglig, förståelig och

översiktlig blir det fler revisorer som tillämpar den, men om brist upptäcks i en kvalitetskontroll utmynnar detta i en ny mall.

När en revisor vet att den ska bli utsatt för en kvalitetskontroll kontrollerar revisorn uppdragen extra noggrant så att alla steg i mallarna är uppfyllda, säger Revisor E. Detta kan kopplas till vad Revisor C säger angående kvalitetskontroller om att revisorer tror sig veta vilka uppdrag som ska kontrolleras och därför studerar uppdraget innan kvalitetskontrollanternas kommer, för att försäkra sig om att samtliga steg är uppfylld. Revisor D skiljer sig en aning i jämförelse med de andra revisorernas svar angående sambandet mellan kvalitetskontroller och revisorers arbetsrutiner. Denna revisor säger att det är viktigt med stöd i mallar för att få bra representation och att det är viktigt med stickprov på byråerna som definierar om revisorer gjort på rätt sätt i användningen av mallar eller om revisorer gjort fel. För att lösa felet i tillämpningen av mallar ska man ställa sig frågan vad man ska jobba mer med och finns det möjlighet till att använda en annan mall därmed bli detaljer i revisorers arbetsrutiner viktigt, vilket Revisor D konstaterar.

Mennicken (2008) nämner att standarder inte utgör en perfekt lösning för alla organisationer och deras uppdrag, vilket stämmer överrens med responsen från majoriteten av revisorerna. Dessa revisorer är eniga om att revisorer endast tar till sig och tillämpar de standarder som direkt påverkar dem och deras uppdrag samt att Revisor C berättar att vissa av standarderna inte passar och kan tillämpas i alla fall. Revisor C tror även att revisorer kan anpassa sina arbetsrutiner och hoppa över steg i checklistor och mallar för att få med dem delar i en revision som revisorerna vet blivit godkända i en kvalitetskontroll. Detta kan kopplas till Mennicken (2008) som bland annat påstår att revisorers existerande arbetsuppgifter tenderar att kodifieras på grund av utformade standarder. Vilket kan bestyrkas med vad Chong (2000) menar om att det är svårt att uppnå en samling med riktlinjer och rutiner som man kan använda i alla situationer.

Chong (2000) nämner att i vissa fall tvingas revisorer följa riktlinjer och rutiner trots att de kan strida emot mottagarnas förväntningar vilket Revisor C håller med om. Denne revisor säger att i sitt arbete läggs det större fokus på de obligatoriska momenten i checklistorna och mallarna trots att uppdraget kan kräva att man fördjupar sig i andra moment. Chong (2000) säger även att det är viktigt med tydlig vägledning för att hjälpa användarna att förstå när nya standarder tillkommer. Detta påminner om vad Revisor A säger angående standarder och om de är svåra att tillämpa, kan det leda till att revisorer hittar andra vägar att gå för att slutföra

sina uppdrag. Enligt Salehi och Mansoury (2009) uppnår byråerna kvalitén på revisionen genom att tillämpa verktyg där till exempel resultatet av kvalitetskontrollerna framstår som en av de viktigaste delarna. Detta bekräftar alla de intervjuade genom att ständigt påpeka vikten av den feedback som kommer efter kvalitetskontrollerna.

Majoriteten av revisorerna diskuterar om att kvalitetskontroller kan väcka tanken om hur revisorer egentligen utför sina arbetsuppgifter men de har olika synvinklar på detta. Revisor C är inne på frågan hur flexibla kvalitetsgranskaren är vid kvalitetskontrollen där denne nämner att ibland fokuserar revisorn på de obligatoriska momenten trots att uppdraget behöver revideras utifrån andra delar i mallarna. Detta speglar Johansson, Häckner och Wallerstedt (2005) tankar kring om revisorer inriktar sig på att göra saker rätt istället för att göra rätt saker för att hela tiden stödja sig på riktlinjer och rekommendationer. Öhmans tankar kan kopplas till Revisor E som tycker att det är viktigt att definiera vad som måste göras och vad som egentligen görs av en revisor. Vilken Revisor D har liknande uppfattningar om att kvalitetskontroller ska vara en väckarklocka som visar hur revisorer egentligen gör sina arbetsuppgifter.

### **8.3 Byråers interna kontrollsystem**

Vid frågan angående interna kontrollsystem och hur de används i praktiken fanns det stora skillnader i svaren samt hur de definierade interna kontrollsystem. Revisor A har en bred definition på vad ett internt kontrollsystem är och nämner i intervjun många olika komponenter som utgör den interna kontrollen på byrån. Det är viktigt med ledarskap och att någon tar ansvar på byrån samt att kvalitét ska genomsyra allt man gör på byrån. För att uppnå en korrekt revision har byrån en speciell metodik och riktlinjer att följa vilka mäts på kvalitetskontroller. Revisor E har liknande system på sin byrå som innehåller policys som ska upprätthålla kvalitén och revisorns oberoende, där måste revisorerna kontinuerligt uppdatera innehav av aktier och fonder för att försäkra sin oberoende ställning till klienten. Detta gäller innehav av aktier och fonder både nationellt och internationellt för att följa klienten internationellt samt att klienten ska känna säkerhet och likhet mellan länderna inom byrån. Revisorns oberoende uppmärksammas som interna kontroller mer av revisorerna från Big 4 byråerna då Revisor A, D och E är eniga om att oberoendet är en viktig byggsten i relationen mellan klienten och revisorn samt att oberoende - analyser genomförs löpande. Innan en byrå antar sig en ny klient analyseras de för att undersöka om byrån vill revidera ett sådant företag, säger Revisor E. Revisor A uttrycker sig på ungefär samma sätt där de på den byrån prövar klienten för att kunna upprätthålla kvalitét och samarbeta med rätt parter.

*”En del i systemet som blivit allt viktigare med åren är revisorns oberoende där vi har en global databas där jag måste uppdatera mina aktie- och fondinnehav för som partner får jag inte äga aktier i något bolag som vi reviderar World-Wide” (Revisor E, 17-05-11)*

Ett sätt för byråerna att upprätthålla den interna kontrollen är att arbeta i team där äldre vägleder yngre samt att extra partner hela tiden har insyn i uppdragen för att säkra kvalitén, detta blir extra viktigt vid revision av större bolag och bolag med publikt intresse, säger Revisor A. På byrån där Revisor E arbetar har de liknande system med teamarbete där teamet ska påminna och motivera varandra till att slutföra uppdragen på rätt sätt. Detta ger möjligheten för revisorerna på denna byrå att få en extra åsikt angående hur uppdraget ska utföras och ge stöd till revisorn. Medarbetarna på byrån där Revisor A arbetar på använder sig av en Code of Conduct som definierar hur personalen ska agera och uttrycka sig. Detta uppnås genom att byrån gärna anställer nya medarbetare direkt från universitet eller högskolor för att kunna forma och anpassa individerna efter byråns värderingar, då personalen är byråns viktigaste tillgång.

Revisorerna B och C som arbetar på den medelstora byrån svarar på frågan angående interna kontrollsystem att Far kommer ut och kontrollerar revisorerna vart sjätte år, men att det kan ske oftare vid noterade bolag och bolag med allmänna intressen. Förutom Far nämner Revisor B ytterligare interna kontrollsystem som finns på byrån de har utformade kontrollsystem för alla områden inom revision, redovisning, skatt och corporate finance. För att öka säkerheten på byrån kontrolleras även de interna kontrollsystemen, säger Revisor B.

På byrån där Revisor A arbetar finns en Code of Conduct som definierar hur medarbetarna på byrån ska agera, vilket Kulshreshtha (2005) instämmer med då denne säger att ett etiskt beteende leder till att man uppnår harmonisering inom organisationen. Enligt Williams (2004) är det en viktig del i professioner att forma gruppernas medlemmar och dess attityder vilket denna byrå uppnår genom att anställa medarbetare direkt från universitet eller högskolor. En kontrollerande omgivning kan påverka hur bra en revisor följer policys och procedurer för de interna kontrollsystemen visar en studie av Rae och Subramaniam (2008) vilket kan kopplas till uttalande av Revisor A och E. Revisor A nämner att äldre vägleder yngre i sitt arbete för att på så sätt kontrollera så att de följer riktlinjer och rutiner för att genomföra en korrekt revidering. Med hjälp av denna interna kontroll uppnår byrån en kontrollerande omgivning som gör att den enskilda revisorn kan påverkas. Detta gäller även för byrån som Revisor E arbetar på där de också jobbar i team.

Revisor B skiljer sig från vad tidigare revisorer sagt angående en kontrollerande omgivning då denna revisor inte alls tror att kvalitetskontroller påverkar revisorer och deras arbetsrutiner. De traditionella interna kontrollsystemen går ut på att det finns bokföringskontroller, mätning av åtgärden i organisationer, politiska tillstånd, organisationsstruktur, åtgärder för att skydda tillgångar och information samt trovärdighetstester (Maijoor, 2000). När revisorerna blev tillfrågade om hur de interna kontrollsystemen såg ut på deras byrå visade det sig att revisorerna hade skilda åsikter om vad interna kontrollsystem verkligen är och hur de används i praktiken, därmed håller ingen av de intervjuade med Maijoors (2000) resonemang angående definitionen av interna kontrollsystem. Pae och Yoo (2001) hävdar att det är viktigt att revisorn och klienten samarbetar väl för att uppnå effektivitet. En del av revisorerna är inne på prövning av klienter som en del av det interna kontrollsystemet och att det är viktigt med denna prövning för att inte anta klienter som kan innebära risk och skada för byrån. Williams (2004) hävdar att om en revisor orsakar skada för en klient drabbas hela revisionsprofessionen och prövning av klienter kan vara ett sätt för revisorer att skydda sig och sin byrå mot att anta klienter som de inte kan hantera. Enligt Öhman (2007) lyckas professionen forma sina medlemmar väl och revisorer anses vara homogena samt att skillnader mellan revisionsbyråer är väldigt små. Detta visade sig vid intervjuerna där revisorernas svar på frågorna följde ett återkommande mönster där författarna uppmärksammade ett par nyckelord som framkom av alla revisorer.

## **9. Slutsatser**

Studiens syfte är att undersöka om revisorers arbetsrutiner påverkas av kvalitetskontroller och hur detta kan komma till uttryck. Slutsatsen är att de intervjuade revisorernas arbetsrutiner påverkas av kvalitetskontroller men att detta kommer till uttryck på olika sätt beroende på revisorerna själva och vilka byråer revisorerna arbetar på. Till exempel har det framkommit att vid vetskapen om att en revisor ska genomgå en kvalitetskontroll kan det leda till att denne fokuserar mer på de obligatoriska momenten i revisionen och inte vågar gå utanför dessa trots att det behövs i vissa situationer. Vi tror att en anledning till detta kan grundas på att revisorer idag har större ansvar och då är de rädda för att bli anklagade för fel i revisionen som kan ge stora konsekvenser, i vissa fall även leda till rättstvister, som kan drabba hela professionen och detta är ett problem som diskuterats tidigare av Williams (2004). Öhman (2006) påstår att vi lever i ett revisionssamhälle där allt måste kontrolleras och att revisorers ansvar blivit allt större. Detta ger stöd åt vårt resonemang angående att revisorers ansvar har ökat. Det kan

ge negativa konsekvenser för revisorer då alla uppdrag och klienter är enskilda fall som behöver en anpassad revision där det ibland kan vara mer givande att gå utanför de obligatoriska stegen i revisionen.

De tre revisorer som är kvalitetsgranskare på byråerna där de arbetar var mer säkra i sina uppfattningar om kvalitetskontroller. Detta kan bero på att då de är kvalitetsgranskare själva så vet de vad kvalitetskontroller kräver och vad som måste uppfyllas för att bli godkänd. Därmed kommer vi fram till att även om dessa revisorer inte direkt erkänner att deras arbetsrutiner påverkas av kvalitetskontroller, så kanske de ändå anpassar sina arbetsrutiner för att de vet vad en kvalitetsgranskare tänker och letar efter i sin granskaning. De har med andra ord inblick och kan se processen från båda synvinklarna, de ser det från revisorns sida och från kvalitetsgranskarens sida. En av revisorerna som är kvalitetsgranskare sa att om man får bra feedback vid en granskning så ger denna säkerhet och trygghet till nästa revision av liknande uppdrag. Vi fick känslan av att den revisorn som inte hade genomgått en kvalitetskontroll inte var lika säker i sina svar angående den kommande kvalitetskontrollen. Vilket kan bero på att denna revisor inte fått den bekräftelsen som kvalitetsgranskaren nämnde därmed kan kvalitetskontroller anses vara en bekräftelse till revisorn om att denna gör rätt saker i revisionen.

En av de viktigaste delarna av en kvalitetskontroll är feedback och förslag till förbättring för nästkommande revision. Detta verkar vara uppskattat av samtliga revisorer och ett viktigt verktyg som hjälper revisorerna att hela tiden utvecklas inom yrket. Vi tror att feedback kan vara ett hjälpmedel för revisorerna att komma ur återkommande mönster där revisorerna kanske hela tiden gör samma saker i sina revisioner utan att tänka på hur de egentligen gör i sitt arbete och på så sätt fastnar i dåliga rutiner. Sammanfattningsvis beträffande feedback fick vi känslan av att alla revisorerna var bekväma i tanken med att någon extern skulle komma med förbättringsförslag kring deras uppdrag inom revision.

Majoriteten av revisorerna tycker att obligatorisk utbildning är ett av de viktigaste stegen för att hålla sig uppdaterade om vad som är nytt angående standarder. Revisor A, B och D anser även att man som revisor bör läsa själv och ständigt ha ögon och öron öppna för att kunna ta till sig ny information. Vi håller med dessa tre revisorer angående uppdatering av information och att revisorer bör vara intresserade av att lära sig nya saker då det är ett yrke med förändringar som kan påverka revisorers arbete, vilket även Öhman (2006) intygar. Då Revisor A, B och D är kvalitetsgranskare och det var bara de som uttryckte vikten av att själv

anstränga sig för att få ny information om standarder, kan man ställa sig frågan om detta var en slump eller om det handlar om att kvalitetsgranskare granskar många olika uppdrag och måste därför ha kännedom om fler standarder och vad som gäller för olika uppdrag. De resterade revisorerna gav intrycket att de endast läste sådant som de kände påverkade dem själva och deras arbete som revisor.

Systemen för kvalitetsgranskning fungerade på ungefär liknande sätt på byråerna då processerna för kvalitetsgranskning endast skiljde sig åt i dokumentation och i hur det gick tillväga för att slutföra granskningen. Enligt ISQC 1 ska byråerna som följer standarden ha samma system för kvalitetsgranskning med utrymme för anpassning till respektive byråer men då krävs det motivation (International Standard on Quality Control 1, 2009). Men när revisorerna blev tillfrågade beträffande hur det interna kontrollsystemen såg ut på deras byrå var svaren väldigt olika och revisorerna hade delade meningar om vad ett internt kontrollsystem egentligen är och hur det ska tillämpas. Maijoor (2000) har en beskrivning om vad ett traditionellt internt kontrollsystem är vilket ingen av de intervjuade revisorerna håller med om. Revisorerna nämner allt ifrån revisorns oberoende och kompetens till Fars regelbundna kvalitetsgranskningar som interna kontrollsystem på deras byråer vilket visar den skilja uppfattningen som finns om interna kontrollsystem. Detta tror vi kan bero på att alla byråer är olika och har egna organisationskulturer vilket kan vara ett led av att det finns olika interna kontrollsystem, där det för vissa byråer är att äldre vägleder yngre och för andra att Far har regelbundna kvalitetsgranskningar. För att sammanfatta resultatet av studien har vi kommit fram till att kvalitetsgranskning kan påverka revisorers arbetsrutiner men det kommer till uttryck på olika sätt beroende på revisorns erfarenheter av kvalitetsgranskning samt vilken byrå revisorn arbetar på.



## 10. Referenser

- Abbott, A (1983) Professional Ethics. *The American Journal of Sociology*, vol. 88, nr. 5, pp. 855-885.
- Agélii, H och Paulsson, A (2010) Är redovisningskonsulter medvetna om sitt ansvar. *Balans*, nr 11.
- Barker, R (2010) No, management is not a profession. *Harvard Business Review*, July-August 2010, pp. 1-9.
- Bedard, J, Hoitash, R och Hoitash, U (2009) Evidence from the United States on the Effect of Auditor Involvement in Assessing Internal Control over Financial Reporting. *International Journal of Auditing*, vol. 13, pp. 105-125.
- Brante, T (1988) Sociological Approaches to the Professions. *Acta Sociologica*, vol. 31, nr. 2, pp. 119-142.
- Chong, G (2000) Auditing framework in the People's Republic of China and the International Auditing Guidelines: Some Comparisons. *Managerial Finance*, vol. 26, nr. 5, pp. 12-20.
- Danielsson, C (2010) Kvalitetskontrollsystem – krav från årsskiftet. *Balans*, nr. 10.
- Danielsson, C (2011) Kvaliteten ska genomsyra hela organisationen. *Balans*, nr. 1.
- Fadzil, F, Haron, H och Jantan, M (2005) Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, vol. 20, nr. 8, pp. 844-866.
- Goldberg, Y och Shmilovici, A (2003) An expert system approach for quality assurance auditing. *Original Article*, vol. 26, pp. 415–419.
- Grey, C (1998) On being a professional in a big six firm. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, nr. 5/6, pp. 569-587.
- International Standard on Quality Control 1. *Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements*, 15 December 2009.
- Jeacle, I (2008) Beyond the boring grey: The construction of the colorful accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, nr. 8, pp. 1296-1320.
- Johansson, S-E, Häckner, E och Wallerstedt, E (2005) Uppdrag revision: revisorsrollen i takt med förväntningarna. Stockholm: SNS-förlag.
- Kirkham, L (1992) Putting auditing practices in context: deciphering the message in auditor responses to selected environment cues. *Critical perspectives on accounting*, vol. 3, pp. 291-314.

- Kulshreshtha, P (2005) Business Ethics versus Economic Incentives: Contemporary Issues and Dilemma. *Journal of Business Ethics*, vol. 60, pp. 393-410.
- Lennox, C och Pittman, J (2007) Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, vol. 49, pp. 84-103.
- Maijor, S (2000) The internal control explosion. *International Journal of Auditing*, vol. 4, pp. 101-109.
- Mennicken, A (2008) Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, pp. 384-414.
- Pae, S och Yoo, S (2001) Strategic Interaction in Auditing: An Analysis of Auditors Legal Liability, Internal Control Systems Quality, and Audit Effort. *The accounting review*, vol. 76, nr. 3, pp. 333-356.
- Parsons, T (1939) The professions and social structure. *Social Forces*, vol. 17, nr. 4, pp. 457-467.
- Pentland, B (1993) Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, organizations and society*, vol. 18, nr. 7/8, pp. 605-620.
- Pflugrath, G, Martinov – Bennie, N och Chen, L (2007) The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, vol. 22, nr. 6, pp. 566-589.
- Rae, K och Subramaniam, N (2008) Quality of internal control procedures Antecedents and moderating effect on organizational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, vol. 23, nr. 2, pp. 104-124.
- Salehi, M och Mansoury, A (2009) Firm Size, Audit Regulation and Fraud Detection: Empirical Evidence from Iran. *Management*, vol. 4, pp. 5-19.
- Vanasco, R, Skousen, C och Verschoor, C (1995) Reporting on the entity's control structure: an international perspective. *Managerial Auditing Journal*, vol. 10, nr. 6, pp. 17-48
- Williams, P (2004) You reap what you sow: the ethical discourse of professional accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 15, nr. 6/7, pp.995-1001.
- Zhang, Y, Zhou, J och Zhou, N (2007) Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and Public Policy*, vol. 26, pp.

300-327.

- Öhman, P (2006) Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, vol. 15, nr.1, pp. 89-114.
- Öhman, P (2007) Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman. Mittuniversitetet (Mid Sweden University), *Department of Social Sciences*.

## **Bilaga 1**

### Intervjuguide

1. Hur länge har du jobbat som revisor?
2. Vad för typ av byråer har du arbetat på?
3. Hur väl känner du till ISQC 1?
4. Beskriv hur du gör för att anpassa dig vid införandet av nya standarder?
5. Har du genomgått kvalitetskontroller? Beskriv hur det gick till och berätta om dina tankar kring det.
6. Hur tror du att revisorer påverkas av kvalitetskontroller?
7. Hur tror du att revisorers arbetsrutiner påverkas av kvalitetskontroller?
8. Beskriv hur du tror att kvalitetskontroller kan påverka tillämpningen av mallar, checklistor och andra riktlinjer i era arbetsrutiner?
9. Beskriv hur de interna kontrollsystemen ser ut på er byrå? Hur används de i praktiken?