

examensarbete

Hösten 2009

Sektionen för Hälsa och Samhälle

Företagsekonomi

**Kvalité och kontroll inom  
revisionsbranschen**  
– spelar det egentligen någon roll?

Författare

Anna Hellsten

Helena Henningsson

Maria Nilsson

Handledare

Stig Westerdahl

Examinator

Leif Holmberg

## Abstract

Audit is a service of society that takes place in the public interest. To guarantee the quality of auditing a quality control is done with predetermined time intervals. The purpose of this paper is to investigate and analyze the concept quality and the procedure of the quality control and further to tie concepts like trust and ethics to the audit profession. To make the picture complete the paper also provides an insight regarding what deficiencies in quality, in other words failures, means to the audit profession.

By performing semi-structured interviews with seven qualified auditors, active on different auditing firms in Skåne, substantial information was collected. The main purpose of the interviews was to find out what auditors perceive as good quality in the auditing profession and to clarify the performed procedure concerning internal quality control. The respondents' experiences and reflections are compiled in an empirical analysis where similarities and differences are described.

To simplify the picture the auditing profession is put in relation to everyday situations where Lisa makes everyday purchases where quality, trust and control have a great significance for the choice she is about to make. The result is based on the respondents' perceptions and the theory we used. The paper result in a position that quality is hard to define and that the easiest way to define it is to conform to current regulations. Another result is that the quality control is necessary to demonstrate confidence to stakeholders and that an audit failure is when the auditor fails to comply with his/her planning.

Keywords: quality, quality control, auditor, trust

## Sammanfattning

Revision är en samhällsnyttig funktion som sker i allmänhetens intresse. För att säkerställa kvalitén på revideringen utförs kvalitetskontroller med bestämda tidsintervall. Syftet med denna uppsats är att undersöka samt analysera kvalitét och förfarandet vid kvalitetskontrollen samt att knyta an större begrepp som förtroende och etik till revisionsbranschen. För att ge en komplett bild ger uppsatsen även en inblick över vad brister i kvalitén, genom misslyckanden, innebär för revisionsbranschen.

Genom att utföra semistrukturerade intervjuer med sju kvalificerade revisorer, verksamma på olika revisionsbyråer i Skåne-regionen, samlades väsentlig information in. Intervjuerna syftade till att få en uppfattning om vad revisorn anser vara god kvalitét inom revisionsbranschen samt klargöra hur en intern kvalitetskontroll går till. Respondenternas erfarenheter och reflektioner sammanställs i en empirisk analys där likheter och skillnader utgör analysen.

För att ge en förenklad bild av revisionsbranschen ställs den i relation till vardagliga situationer i en slutanalys där Lisa har huvudrollen. Lisa gör vardagliga inköp där kvalitét, förtroende och kontroll har stor betydelse för vilket val hon kan tänkas göra. Resultatet utgör respondenternas uppfattningar i relation till den teori vi har använt. Uppsatsen resulterar i ett ställningstagande om att kvalitét är svårdefinierat och att det lättaste är att definiera kvalitét genom att följa gällande regelverk, att kvalitetskontrollen behövs för att visa tillit till intressenterna samt att ett misslyckande är när revisorn misslyckas med att följa sin planering.

Nyckelord: kvalitét, kvalitetskontroll, revisor, förtroende

## Förord

*Vi vill tacka alla som har varit delaktiga under uppsatsskrivningen.*

*Vi vill börja med att tacka vår handledare Stig Westerdahl, ek.dr och docent som har väglett oss under uppsatsskrivningen och bidragit med input i tankeprocessen.*

*Därefter vill vi tacka respondenterna som trots det hektiska schemat inför jul tagit sig tid att svara på våra frågor utifrån erfarenheter och kunnande vilket därmed gav oss möjligheten att skriva vår uppsats.*

*Ett stort tack till Thomas Hjörning och Anders Mattsson som ställt upp som korrekturläsare mitt i julledigheten. Vi vill även tacka Annika Fjelkner som tog sig tid att titta på uppsatsens layout.*

*Slutligen vill vi tacka våra nära och kära som har stått ut med oss och stöttat oss under uppsatstiden.*

*Kristianstad 2010-01-25*

*Anna Hellsten*

*Helena Henningsson*

*Maria Nilsson*

## Innehållsförteckning

<b>Kapitel 1</b> .....	<b>1</b>
<b>Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Förberedande litteraturgenomgång .....	2
1.3 Syfte .....	4
1.4 Kapiteldisposition.....	4
<b>Kapitel 2</b> .....	<b>6</b>
<b>Metod</b> .....	<b>6</b>
2.1 Inledning.....	6
2.2 Vetenskapligt förhållningssätt.....	6
2.3 Ansats .....	7
2.4 Strategi - fallstudie .....	7
2.5 Syfte - explorativt.....	8
2.6 Urval.....	8
2.7 Tidshorisont.....	10
2.8 Teknik och förfarande .....	10
2.8.1 <i>Kvalitativ</i> .....	10
2.8.2 <i>Intervjun</i> .....	10
2.9 Kapitelsammanfattning .....	11
<b>Kapitel 3</b> .....	<b>13</b>
<b>Teori</b> .....	<b>13</b>
3.1 Kvalité och kontroll.....	13
3.1.1 <i>Kvalité</i> .....	13
3.1.2 <i>Kvalité och kontroll inom revisionsbranschen</i> .....	14
3.1.2.1 <i>Kvalitetskontrollens förfarande</i> .....	14
3.2 Etik och förtroende.....	15
3.2.1 <i>Etik</i> .....	15
3.2.2 <i>Förtroende</i> .....	16
3.3 Misslyckande i revisionsförfarandet .....	17
3.3.1 <i>Misslyckande i revisionsförfarandet</i> .....	17
3.3.2 <i>Ekonomiska företagsskandaler</i> .....	18
3.3.2.1 <i>Enron</i> .....	18
3.3.2.2 <i>Skandia</i> .....	19
3.3.2.3 <i>Parmalat</i> .....	20

---

3.3.2.4 Carnegie .....	20
3.4 Teoretisk referensram.....	21
<b>Kapitel 4 .....</b>	<b>24</b>
<b>Empirisk sammanställning.....</b>	<b>24</b>
4.1 Datainsamling.....	24
4.2 Presentation av respondenterna .....	24
4.3 Kvalité och kontroll inom revisionsbranschen .....	25
4.3.1 Kvalité .....	25
4.3.2 Kvalitetskontroll .....	27
4.4 Etik och förtroende.....	33
4.4.1 Etik .....	33
4.4.2 Förtroende.....	33
4.5 Misslyckande i revisionsförfarandet .....	35
4.5.1 Företagsskandaler.....	36
4.6 Kapitelsammanfattning .....	37
<b>Kapitel 5 .....</b>	<b>39</b>
<b>Analys .....</b>	<b>39</b>
5.1 Inledning.....	39
5.2 Kvalité och kontroll.....	39
5.3 Förtroende och etik.....	41
5.4 Misslyckande i revisionsförfarandet .....	43
<b>Kapitel 6 .....</b>	<b>45</b>
<b>Avslutning .....</b>	<b>45</b>
6.1 Slutsats .....	45
6.2 Förslag till framtida forskning.....	47
<b>Källförteckning.....</b>	<b>48</b>
<b>Bilaga 1 – Brev till respondenterna .....</b>	<b>52</b>
<b>Bilaga 2 - Intervjuguide .....</b>	<b>53</b>

# Kapitel 1

## Inledning

---

*I nedanstående kapitel presenteras bakgrunden till revision och tillsynen av densamma. Problemdiskussionen avhandlar olika författares synpunkter på hur kontroll och förtroende spelar en avgörande roll i vårt samhälle. Vidare anges i problemformuleringen de frågor uppsatsen kommer att utreda.*

---

### 1.1 Bakgrund

Enligt den svenska branschorganisationen FAR SRS<sup>1</sup> (2006) är revision en samhällsnyttig funktion som sker i allmänhetens intresse. Det är revisorns huvudsakliga uppgift att kvalitetssäkra information och skapa trovärdighet. I revisionsprocessen granskas och bedöms företags finansiella information för att skapa trovärdighet kring deras verksamhet. Denna trovärdighet bygger på de resultat som presenteras för allmänheten i den standardiserade revisionsberättelsen. Enligt Rombach och Solli (2006) är revision ”/.../ en bukett av tekniker som alla syftar till att ge en rimligt kalibrerad bild av hur en verksamhet fungerar” (Rombach och Solli, 2006, s. 414). De menar att revisorns bild av verkligheten inte är korrekt men anses vara trovärdig.

För att säkerställa kvalitén och de etiska kraven kring revision har Revisorsnämnden utsetts som en statlig tillsynsmyndighet över revisorerna. För att undvika dubbelarbete samarbetar Revisorsnämnden med branschorganisationen FAR SRS. Branschorganisationen utför den huvudsakliga kvalitetskontrollen av kvalificerade revisorer och deras kvalitetskontrollprogram är obligatoriskt. Kvalitetskontrollens övergripande syfte är att fastställa om revisorernas arbete uppfyller omvärldens tilltro till deras kapacitet. (FAR 2006).

---

<sup>1</sup> Branschorganisationen för revisorer och rådgivare

Enligt Gometz (2006) är tilltron inom revisionsbranschen grundläggande och tilliten är en av grundstenarna i samhället. Detta överensstämmer med FAR:s (2006) påstående att brister i revisorns förtroendeuppdrag kan medföra skada för revisorsrollen och därmed hela revisionsbranschen.

## **1.2 Förberedande litteraturgenomgång**

Den förberedande litterära genomgången ligger till grund för undersökningens huvudsakliga inriktning och syfte samt avser att ge en första inblick i den teoretiska referensramen som kommer att användas som grund i analys och slutsats.

Enligt Power (1997) är den allmänna bilden av revision idealiserad. Den visar kapacitet framför faktisk verklighet och försöker skapa praxis inom en uppsättning av normer och ideal. Westerdahl (2005) menar i sin tur att revisionsbranschen kan ses som ”ett spel mellan regelverk, kund och revisor” (Westerdahl, 2005, s. 54) och att spelet är en uppörelse mellan aktörer gällande nödvändiga föreskrifter.

Vidare hävdar Westerdahl (2005) att väsentliga resurser används för att kontrollera revisorernas arbete genom reglering men trots det vet få vad revisorerna egentligen gör. Även Power (1997) ifrågasätter vad en revision producerar och hur effektiv den egentligen är. Han menar att det är ologiskt att ge en så oklar praxis det samhällsmässiga inflytande som revisionsmodellen har fått. Med oklar praxis hänvisar han till att förbindelsen mellan revideringens *input* och revisorns slutgiltiga försäkran är otydlig. Med detta i åtanke hävdar han att tillit till revisorernas bedömningsförmåga är ett måste inom revision.

Power (1997) diskuterar även kring hur vi individer omedvetet kontrollerar varandra i dagens samhälle, oberoende av vad det handlar om har vi ett behov av kontroll. Det behovet är stort och sträcker sig från mamman som kontrollerar att barnen har spänt sitt bälte i bilen till den som tror sig blivit sviken och hyr in en privatdetektiv för att undersöka om partnern varit otrogen. Vidare resonerar han kring kontroll som en kulturell fråga och att behovet är en produkt av nutidens samhälle. Power menar att förmågan att lita på medmänniskan och systemet frigör



oss från behovet av kontroll. Han ifrågasätter möjligheten att tänka sig ett samhälle utan tillit där allt kontrolleras. Det går inte att tillämpa uttryck som ”never trust, always check” (Power, 1997, s. 2) som en allmänt vedertagen social ordning då konstant övervakning enligt Power kan vara självförstörande. Han menar att kontroll fordrar tillit och tillit fordrar kontroll och hänvisar till att stora samhällen som har försökt införa kontroll i stor skala har misslyckats.

Gometz (2006) menar att förtroende krävs för att ett samhälle ska fungera och revisorns huvudsakliga uppgift är att skapa förtroende. Han diskuterar även kring revisorsprofessionens fortlevnad och anser att revisorernas självreglering inte har uppfyllt sitt syfte och att revisorerna har misslyckats med sin uppgift. Enligt Gometz är koden för bolagsstyrning SOU<sup>2</sup> 2004:46 ett försök att rekonstruera förtroendet för revisorskåren. Behovet av en rekonstruktion indikerar ett skadat eller förstört förtroende och han ifrågasätter vidare hur tillit återskapas för den vars huvudsakliga uppgift är att förmedla tilltro. Gometz anser att SOU 2004:46 har misslyckats med att återuppbygga förtroendet och tilliten då egenintresse och girighet har blivit huvudfokus framför de professionella värderingar yrkesuppgiften kräver.

Eilifsen och Willekens (2008) hävdar att allvarliga brister i revisionskvalitén kan leda till en misslyckad revision som i sin tur kan skapa tillitskriser i samhället. De menar att stora företagsskandaler, som exempelvis Enron och Parmalat, har bidragit till att självständigheten bland revisorer har stramats åt på grund av bristande kvalitetskontroll. Eilifsen och Willekens hävdar att revisorns kompetens att upptäcka väsentliga felaktigheter ligger till grund för revisionsproduktens kvalité.

Sammanfattningsvis är revisorns huvudsakliga uppgift att skapa förtroende genom kontroll medan samhället ska hysa tillit till att revisorn upprätthåller de värderingar och den kvalité som utlovas. Följande modell visar utbytet mellan revisorn och intressenten och ligger till grund för den teoretiska utgångspunkten:

---

<sup>2</sup> Statens offentliga utredningar



Figur 1.3 Revisor – intressent relationen framställd av Hellsten, Henningsson och Nilsson.

Inom revisionsbranschen finns det ett vem vaktar väktaren scenario där revisorn agerar väktare och intressenten får lita på att revisionsproduktens kvalité fastställs genom extern och intern kvalitetskontroll.

### 1.3 Syfte

Studiens syfte är att undersöka och analysera vad kvalité är och hur en kvalitetskontroll går till. Vi försöker ta oss an stora områden som kvalité, förtroende och etik och hur dessa knyts an till revisionsbranschen. Vi vill få en djupare inblick i vad revisorerna egentligen gör vid en kvalitetskontroll och innebörden av brister i kvalitén i form av misslyckanden inom branschen. För att underlätta förståelsen för revisionsbranschen och de begrepp som vi valt att lyfta fram relateras dessa till vardagliga situationer.

### 1.4 Kapiteldisposition

För att ge en överblicksbild av uppsatsens upplägg görs en beskrivning vad de olika kapitlen innehåller:

#### **Kapitel 2 – Metod**

I detta kapitel beskrivs uppsatsens tillvägagångssätt, vilka metoder som använts och motivering till varför.

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

I detta kapitel görs en litteraturgenomgång av de aktuella områdena i uppsatsen.

#### **Kapitel 4 – Empirisk analys**

I detta kapitel sammanställs respondenternas svar och ställs i jämförelse till varandra. Likheter och olikheter lyfts fram för att ge en intressant bild av svaren.

### **Kapitel 5 – Slutanalys**

I detta kapitel berättas en historia om Lisa och hennes inköp av matvaror ställt i relation till revisionsbranschen, för att tydliggöra kopplingen mellan teori och empirisk analys.

### **Kapitel 6 – Avslutning**

Här sammanställs uppsatsen i en rad slutsatser och förslag ges till framtida forskning.

## Kapitel 2

### Metod

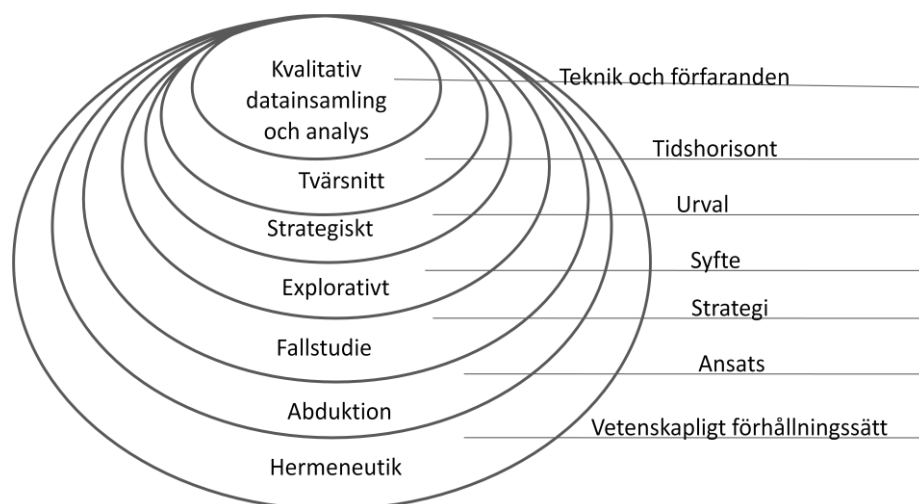
---

*Nedanstående kapitel syftar till att förklara bakomliggande begrepp och de teoretiska utgångspunkter som funnits i åtanke vid undersökningens utformning.*

---

#### 2.1 Inledning

För att strukturera upp vårt metodkapitel har vi valt att utgå från Saunders, Lewis och Thornhills (2009) *research onion*. Den delar upp metoden på ett sätt som gör det möjligt att skala av ett lager i taget för att slutligen nå kärnan. För att anpassa den till vår undersökning har vi valt ut de sektioner vi anser vara väsentliga för vårt arbete. Genomgången av metodkapitlet kommer ske enligt modellens struktur steg för steg, det vill säga från det yttre skiktet in till kärnan.



Figur 2.1 En omarbetad version av Saunders, Lewis och Thornhills (2009, s.108) *research onion*.

#### 2.2 Vetenskapligt förhållningssätt

Det vetenskapliga förhållningssättet avser själva utvecklingen av kunskap, förmågan att utöka kunskapen inom ett visst område. Alla förhållningssätt

innehåller en uppsättning antaganden på vilket världsbilden grundas och vi har valt att utgå ifrån hermeneutik. (Saunders *et al.*, 2009). Hermeneutik är en tolkningslära från vilken forskare försöker förstå grunden för den mänskliga tillvaron. Förhållningssättet är subjektivt och knyter an till den kvalitativa datainsamlingen och tolkningen. Det mynnar ofta ut i en spiral där data, analys och insikt resulterar i ytterligare data, analys och insikt. Hermeneutiken representerar därför en ständigt expanderande helhetsbild av mäskligheten. (Patel 2003).

### **2.3 Ansats**

Ett av de mer centrala problemen inom allt vetenskapligt arbete är hur forskaren ställer sig till teori och verklighet. Beroende på vilken utgångspunkt forskaren väljer så finns det i huvudsak tre ansatser för att relatera teori och empiri. Dessa ansatser är induktion, deduktion och abduktion. Induktiv ansats innebär att verkligheten studeras och av de erfarenheter som fås kan sedan slutsatser dras och nya upptäckter göras. Deduktiv ansats utgår från ett antal befintliga premisser ur vilka en slutsats kan dras. Abduktion är en kombination av induktiv och deduktiv ansats. (Patel 2003).

Vår uppsats utgår från den abduktiva ansatsen då vi genom vårt explorativa syfte fördjupar oss i hur verkligheten ser ut gällande kvalitetskontrollen på revisionsbyråer och hur revisorerna ser på kvalité. Detta sker genom intervjuer som ger oss kompletterande information till den befintliga teorin. Det huvudsakliga målet med undersökningen är att från intervjumaterialet urskilja eventuella mönster som kan illustreras i samband med teori.

### **2.4 Strategi - fallstudie**

En fallstudie syftar till att göra en djupgående undersökning av ett fåtal enheter. Detta sker vanligtvis antingen vid ett särskilt tillfälle eller att undersökaren granskar över en längre tidsperiod. En fallstudie grundar sig på sekundär – och primärdata som är av både kvantitativ och kvalitativ natur. Urvalet görs inte för att uppnå statistisk representativitet utan efterfrågar istället specifik information och förståelse för studien. På grund av att statistisk representativitet saknas kan ingen statistisk generalisering göras. (Christensen *et al.*, 2001).

Syftet med vår undersökning är att få en bättre förståelse för vad revisorn egentligen gör vid en kvalitetskontroll och hur de uppfattar vad kvalité är. Vi eftersträvar inte att göra några statistiska generaliseringar kring yrkeskategorin utan söker efter en djupare inblick i en samhällsnyttig funktion eftersom urvalet inte är tillräckligt stort och slumpmässigt för att generera ett resultat med statistisk representativitet. Undersökningen följer fallstudiestrategin eftersom det eventuella resultatet vi kan förväntas få fram inte kan leda till en absolut sanning kring fenomenet, men där möjligheten finns kan vi göra någon form av analytisk generalisering.

### **2.5 Syfte - explorativt**

Undersökningens syfte är försöka förklara det problem som undersöks och att beskriva undersökningens ändamål. Syftet bestäms genom identifiering av frågorna och kategoriseras i Vad? Hur? och Varför? Ett explorativt syfte kan bana väg för nya upptäckter eftersom den slutgiltiga destinationen är okänd. (Christensen *et al.*, 2001)

Eftersom mycket av den redan existerande informationen kring vårt undersökningsområde huvudsakligen är relaterad till lagar och föreskrifter känns ofta själva beskrivningen av revisorernas faktiska agerande något vag. Vad som egentligen görs rent praktiskt vid en kvalitetskontroll är diffust för utomstående parter och vi vill genom en explorativ ingång till arbetet försöka klargöra det som upplevs oklart i revisorns agerande. Det handlar huvudsakligen inte om beskrivningar av lagregler och föreskrifter utan knyter an till människors agerande och konsekvenser av deras handlingar. Ett explorativt syfte ställer krav på oss som undersökare eftersom små olikheter och skiftningar i den insamlade informationen kan vara avgörande för resultatet. Undersökningen är inte enbart explorativ utan balanserar mellan möjligheten att upptäcka något nytt i ett relativt vagt definierat område och att bekräfta redan existerande information.

### **2.6 Urval**

Urvalet kan ske enligt sannolikhetsläran, det innebär att slumpen avgör och hela målpopulationen har lika stor chans att ta del i undersökningen. Motsatsen är icke-sannolikhetsurval. Det sker inte slumpmässigt och kan inte motsvara hela

målpopulationen. Möjligheten att generalisera undersökningens resultat påverkas av hur urvalet representerar målpopulationen. (Christensen *et al.*, 2001)

Till vår undersökning har vi använt ett icke-sannolikhetsurval eftersom vi vill ta del av expertinformation och bakomliggande uppfattningar. Vi har gjort ett strategiskt urval och själva beslutat vilka revisionsbyråer som ska ingå i undersökningen baseras på geografisk belägenhet och möjligheten till access. Motivationen till ett strategiskt urval är att få en ökad förståelse för ett relativt okänt fenomen. Urvalet är homogent eftersom vi har valt ut sex olika företag inom yrkeskategorin. Geografiskt sett har vi inriktat oss på revisionsbyråer belägna inom Skåne-regionen på grund av tid- och kostnadsbesparing. Revisionsbyråerna valdes ut genom att använda en internetbaserad sökfunktion för att lista vilka kontor som befann sig inom området.

Genom diskussion kom vi fram till att vi skulle intervjua revisorer från olika revisionsbyråer av varierande storlek, två små, två mellanstora och två stora samt en expert inom området. Experten tillkom som ett komplement till det ursprungliga urvalet då vi vid den första kontakten via telefon med de olika revisionsbyråerna blev erbjudna möjligheten att få intervjua en revisor som tyvärr gick utanför urvalet. Respondenten tillhör en mellanstor revisionsbyrå men ligger utanför det ursprungliga geografiska området. Intervjun kommer därför att benämnas som expertintervju i arbetet och informationen kommer att användas som ett komplement till övrig information vid analysen. Att intervjua två respondenter inom varje kategori ansåg vi skulle ge grundläggande förståelse för fenomenet och för skillnaderna mellan stora, mellanstora och små revisionsbyråer. Det storleksmässiga urvalet baserar sig på antalet anställda inom revisionsbyrån i Sverige. För att få ett tämligen representativt urval valde vi även ut en mindre mellanbyrå och en större mellanbyrå. Urvalet gjordes enligt följande:

- Små revisionsbyråer 1-15 anställda
- Mellan revisionsbyråer 16-799 anställda
- Större revisionsbyråer > 800 anställda

## 2.7 Tidshorisont

Tvårsnittet mäter en ögonblicksbild av en verklig situation och longitudinella studier följer förändring och utveckling över en längre tid. (Saunders *et al.*, 2009).

Vi kommer inte att följa revisionsbyråernas förfarande vid kvalitetsgranskningen utan snarare genom en serie olika frågor försöka skapa en förståelse för vad revisorn egentligen gör och hur de definierar kvalité. Detta kommer att ske genom en tvärsnittsstudie där den huvudsakliga empiriska informationen samlas in vid sju olika intervjuer.

## 2.8 Teknik och förfarande

### 2.8.1 Kvalitativ

Saunders, Lewis och Thornhill (2009, s. 598) definierar kvalitativ data som ”[n]on-numerical data or data that have not been quantified”. Kvalitativ data kräver analys och full förståelse för innebörden för att kunna användas i sin helhet. Genom att använda kvalitativ data utvecklas den tidigare insamlade teorin och möjligheten att förklara ämnet på ett verklighetstroget tillvägagångssätt.

Det utmärkande med kvalitativ data är framställningen av människor och deras handlingar i det verkliga livet. Kvalitativ data inriktar sig på hela sammanhanget och lägger inte stor vikt vid de olika delarna. (Christensen *et al.*, 2001)

### 2.8.2 Intervjun

Det förfarande som bäst överensstämmer med vårt explorativa syfte anser vi vara den personliga semistrukturerade intervjun. Vi vill att våra respondenter ska ge svar som är baserade på deras personliga erfarenheter och åsikter, detta hade inte varit genomförbart i en enkätundersökning. Det personliga mötet med respondenten ger oss möjlighet att studera vad han/hon förmedlar med sitt kroppsspråk. Dessa intryck är en slags input som vi inte hade haft tillgång till om vi genomfört undersökningen med enkäter eller telefonintervjuer. För att förbereda våra respondenter skickade vi ut en intervjuguide (se bilaga 2) i god tid före intervjutillfället. Vår intervjuguide omfattar en del komplicerade frågor och en personlig intervju gör det möjligt för oss att vid behov ställa följdfrågor då respondentens svar behöver utvecklas eller förtydligas.



Nackdelen med personliga intervjuer är att vi som undersökare kan påverka respondenten och dennes svar. Denna påverkan kan ha många orsaker, allt från vårt val av klädsel till hur vi ställer frågorna. Den personliga intervjun kan vara olämplig vid alltför känsliga frågor. Vi riskerar då att inte få ett korrekt svar eller i värsta fall inget svar alls.

Vi har delat in intervjun i tre områden baserat på frågornas karaktär. Det första området riktar in sig på hur respondenterna definierar kvalité och hur kvalitetskontrollen utförs. Område nummer två syftar till att respondenten ska dela med sig av sina reflektioner och erfarenheter gällande misslyckanden, förtroende och revision. Det sista och avslutande området inriktar sig på den svenska revisorsprofessionens påverkan av företagsskandaler. För att alla skulle vara delaktiga under intervjun hade varje gruppmedlem ansvar för ett område. Vid semistrukturerade intervjuer finns det risk för feltolkningar vid sammanställning av intervjun. För att motverka detta använde vi oss av en diktafon, vid varje intervjutillfälle, för att komplettera våra minnesanteckningar. En nackdel med användandet av diktafon är att den kan påverka värdet av respondentens svar negativt, eftersom svaren riskerar att bli mer allmängiltiga.

Vi har valt att intervjua personer i ledande ställning och risken med detta är att svaren riskerar att bli allmängiltiga om respondenterna helt och hållet utgår från gällande lagar och regler. Om intervjun å andra sidan skett med en medarbetare hade vi riskerat att inte få tillfredsställande svar om personen inte varit tillräckligt insatt i ämnet.

## **2.9 Kapitelsammanfattning**

För att strukturera metodkapitlet har vi anpassat Saunders, Lewis och Thornhill *research onion* till vår undersökning. De olika lagren representerar de delar som vi ansåg vara väsentliga för vår uppsats. Vi har vid utformningen av uppsatsen försökt utgå från ett hermeneutiskt förhållningssätt och antar även en abduktiv ansats. Vi kom fram till att en fallstudie är den strategi som bäst överensstämmer med våra intentioner för uppsatsen. Syftet med denna är att göra en grundlig

undersökning av ett vagt definierat område och för att få tillräckligt omfattande information kring området har vi valt att intervjua sju revisorer, varav en är expert.

## Kapitel 3

### Teori

---

*Detta kapitel är indelat i tre delavsnitt: kvalité, etik och förtroende samt misslyckande i revisionsförfarandet. Den första delen definierar begreppet kvalité och beskriver även kvalitetskontrollen inom revisorsprofessionen.*

*Andra delen behandlar två stora och svåra begrepp – etik och förtroende. En möjlig definition av vad etik och förtroende är presenteras för att sedan knytas an till revisorsprofessionen.*

*Tredje och sista delen anger olika definitioner av revisionsmisslyckanden. För att försöka skapa en bättre insikt i hur ett revisionsmisslyckande kan påverka samhället beskriver avsnittet även fyra omtalade företagsskandaler.*

---

#### 3.1 Kvalité och kontroll

##### 3.1.1 Kvalité

Enligt Goetsch och Davis (1994) finns ingen allmänt accepterad definition av begreppet kvalité men det är något som hanteras dagligen av alla människor till exempel när de gör sina inköp på en stormarknad. De hävdar att trots svårigheten att definiera kvalité vet alla individer vad kvalité är när de möter den. Olika individer inom olika organisationer har olika definitioner för begreppet kvalité. Goetsch och Davis har sammanställt ett antal gemensamma nämnare kring kvalité. Genom att utgå från dessa kom de fram till följande definition ”*Quality is a dynamic state associated with products, services, people, processes, and environments that meets or exceeds expectations*” (Goetsch och Davis, 1994, s. 4). De menar att begreppet kvalité är tillämpligt på produkten, tjänsten, människan, processen och miljön, vilket handlar om att möta kundens behov och överträffa de

förväntningar som finns. Det som uppfattas som kvalité idag behöver inte vara kvalité imorgon eftersom den förändras ständigt.

Power (1997) diskuterar kring kvalitén inom revisionsbranschen och menar att revisionsbegreppet i sig är oklart. Det finns enligt honom inte någon definitiv uppfattning kring vad som är kvalité inom revision. Han hävdar att anpassningen till det överenskomna förfarandet inom branschen är grunden för vad som uppfattas som kvalité i en bra revision.

### *3.1.2 Kvalité och kontroll inom revisionsbranschen*

Av tradition har revisorer kvalitetskontrollerat sitt arbete genom självreglering. Självregleringen sker utifrån kunskap, rutiner samt praxis om hur deras arbete bör utföras enligt etik och moral. Intresset för kvalitetskontroll började öka markant i slutet av 1980-talet och med detta intresse utformades en rad olika modeller och metoder. De flesta organisationer berörs idag av kvalitetskontroll. En vanligt förekommande anledning till att en organisation inför kvalitetskontroll är externa krav från till exempel EU. (Erlingsdóttir och Jonnergård 2006).

Kvalitetskontrollen infördes som EU standard år 2003. EU-kommissionens rekommendation innebär att alla revisorer ska kvalitetsgranskas genom *peer review* eller av en tillsynsmyndighet minst vart sjätte år. *Peer review* innebär att revisorn blir granskad av en kollega. Enligt svensk lag har Revisorsnämnden det övergripande ansvaret för tillsynen över revisorerna (Erlingsdóttir och Jonnergård 2006). Vidare har Revisorsnämnden enligt RNFS 2001:2 10§ ansvar för att utse den kontrollant som ska genomföra kvalitetskontrollen (FAR SRS 2009). Enligt FAR (2006) ska kontrollanten vara en erfaren representant från branschorganisationen. Godkänns inte den utsedda kontrollanten av revisorn och revisionsbyrån ger Revisorsnämnden förslag på två andra varav en måste väljas.

#### *3.1.2.1 Kvalitetskontrollens förfarande*

Branschorganisationen FAR SRS menar att:

Syftet med kvalitetskontrollen är att näringslivet och samhället i övrigt med stort förtroende ska kunna förlita sig på medlemmarnas arbete samtidigt som kontrollen är ett stöd för medlemmarna i deras eget kvalitetsarbete. (FAR SRS kvalitetskontroll).

Enligt FAR (2006) är det den individuella revisorn som blir granskad men urvalet sker utifrån revisionsföretaget. Har revisionsbyrån ett internt kvalitetsgranskningsprogram blir detta föremål för kontrollen, i övriga fall granskas enskilda uppdrag.

För att granska sina medlemmar genomför FAR SRS kontinuerliga kontroller. Dessa kvalitetssäkras av Revisorsnämnden genom årliga stickprov. FAR SRS rapporterar till Revisorsnämnden om den granskade revisorn inte följt god revisionssed, åsidosatt sina skyldigheter eller helt enkelt nekat FAR SRS att utföra granskningen (Revisorsnämnden 1). Fastställs det att revisorn har försummat sina åtaganden blir följden en disciplinär åtgärd. I lindriga fall får revisorn en erinran av Revisorsnämnden. Är försummelsen av allvarlig karaktär ges en varning. Grova försummelse kan i synnerligen allvarliga fall leda till upphävande av revisorns godkännande eller auktorisation. Revisorn kan överklaga Revisorsnämndens beslut till allmän förvaltningsdomstol. (Revisorsnämnden 2).

## **3.2 Etik och förtroende**

### *3.2.1 Etik*

Goetsch och Davis (1994) menar att etik ofta associeras med ord såsom samvete, moral, lagar, tillit, värde, ansvar och integritet. Trots detta utgör inget av dessa ord en definition av etik, exempelvis kan en handling vara oetisk trots att den är laglig. De menar att det inte finns någon allmänt accepterad definition men de väljer att definiera etik som läran om moral. De härleder även etik till att vara en väsentlig komponent i begreppet kvalité och att förtroende skapas genom etiskt förfarande.

Enligt Gometz (2006) härstammar ordet etik från de grekiska orden *ethiko's* och *ethos*. Det första ordet handlar om individens synsätt på livet och personliga uppfattningar och det andra översätts som "sedvänja eller sedelära" (Gometz, 2006, s. 124).

Enligt Baldvinsdottir och Johansson (2006) kan revisorers kännedom om etik härledas till begrepp som exempelvis respekt, oberoende och professionell skepticism. Revisorsprofessionen värnar om dessa begrepp och vill att

medlemmarna ska förbättra dessa etiska egenskaper. Baldvinsdottir och Johansson menar att revisorer tyvärr befinner sig i ett regelsystem som är raka motsatsen till de etiska egenskaperna och utvecklandet av sin bedömningsförmåga. Anledningen till att revisorerna befinner sig i detta regelorienterade tillvägagångssätt beror på implementering av lagreglering då de etiska skydden visar sig vara bristfälliga. De etiska skydden innefattar bland annat den inre kontrollen, de etiska koderna och det ansvar som företagsledningen har. Syftet med lagregleringen är att motverka brott mot samhällets etiska normer. För att vägleda revisorerna i deras yrkesroll utvecklas ständigt nya yrkesetiska regler vilket även bidrar till att revisorerna lättare kan påverka tilliten för revisorsprofessionen. (Baldvinsdottir och Johansson 2006).

Enligt Gometz (2006) är etik väsentligt inom revision. Ett oetiskt handlande bidrar till ett ökat behov av förtroendeskapande åtgärder inom revisorsprofessionen. Återskapandet av förtroende påbörjas genom återuppbyggnaden av tillit för de etiska värdena.

### *3.2.2 Förtroende*

Gometz (2006, s. 105) definierar begreppet förtroende som "[ö]vertygelsen att man kan lita på någon eller någonting, övertygelsen att man äger annans/andras tillit". Förtroende i sig är ett dubbelsidigt begrepp där individen antingen har tillit eller erhåller tillit.

Enligt Luhmann (1979) i Rombach och Solli (2006) är förtroende en nödvändig mekanism för socialt liv. Även Bergmash och Strid (2006) hävdar att förtroende är utgångspunkten för individers samlevnad och krävs för att skapa tillväxt och välstånd. Ett samhälle som kännetecknas av osäkerhet och otrygghet är uppbyggt utan förtroende för omgivningen och ett otryggt samhälle prioriterar kontroll. Vidare hävdar Bergmash och Strid att förtroende stärks genom förväntningar och att överträffade förväntningar bidrar till ökat förtroende. Samtidigt hänvisar de också till Dasgupta (1988) och hur positiva förväntningar kan vara skadliga och leda till en sårbar situation för förtroendeskaparen då han/hon slutar att ifrågasätta omgivningen.

Rombach och Solli (2006, s. 394) menar att förtroende är en investering idag som ger avkastning imorgon och handlar huvudsakligen om ”att bete sig som om framtiden vore säker”. Gometz (2006) hävdar däremot att förtroende inte går att värdera och kan därför inte köpas. Han menar att den förtroendeskapande processen är ansträngande och förtroendet i sig behöver ständig omvårdnad eftersom försummelse kan leda till att det försvinner. Gometz hävdar att det är revisorernas uppgift att skapa förtroende inom revisionsbranschen och att de därför kan betraktas som ”samhällets förtroendemän” (Gometz, 2006, s. 106). En förutsättning för detta är att samhället hyser tillit till revisorskåren.

### 3.3 Misslyckande i revisionsförfarandet

#### 3.3.1 Misslyckande i revisionsförfarandet

Enligt Arens (2002) i Tackett, Wolf och Claypool (2004) sker ett revisionsmisslyckande när revisorn begår ett allvarligt misstag i sin revidering genom att förbise betydande förvanskningar i företagets finansiella information. Enligt Tackett *et al.* försummar revisorn sitt arbete genom att:

- gör ett oavsiktligt misstag
- gör sig skyldig till bedrägeri
- låter sig påverkas av ekonomiska intressen
- låter sig påverkas av en eventuell relation till klienten

Eilifsen och Willekens (2008) menar i sin tur att det finns två tydliga situationer som utmärker ett revisionsmisslyckande. Den första är när revisorn inte följer yrkeskårens standarder och förordningar. Den andra situationen inträffar när revisorn, trots att standarder och förordningar följts, inte upptäcker eventuella fel. De hävdar att den sistnämnda situationen är ett typiskt exempel på att en revidering inte till fullo kan garantera en absolut sanning.

Tackett *et al.* (2004) menar att oberoende om den finansiella informationen är korrekt eller felaktig inträffar inte ett revisionsmisslyckande om revisorn följer gällande standarder. De hävdar att många av de fel som revisorn gör är uppenbara till och med för en ekonomistuderande högskolestudent. Även den mest erfarne

revisorn med många års erfarenhet kan göra fel i en rutinrevision och en förklaring till detta kan, enligt Tackett *et al.*, vara den arbetssituation med långa arbetsveckor som många revisorer har som vardag.

Vidare hävdar Tackett *et al.* (2004) även att granskning av kollegor, *peer reviews*, inte är ett effektivt sätt att förebygga revisionsmisslyckande. De menar att det huvudsakliga dilemma med *peer reviews* är att det utförs av personer inom samma yrkeskår. Kontrollantens förståelse för den granskades behov kan ge ett fördelaktigt resultat.

Gometz (2006) hävdar i sin tur att en revisor måste få misslyckas. Krav kan dock ställas på att felfrekvensen inte är oskäligt hög och att den inte beror på brister i yrkeskårens standarder. Han menar att revisorn måste lära sig av sina misstag och dra nytta av dem för att rationalisera sina rutiner.

### 3.3.2 Ekonomiska företagsskandaler

2000-talets inleddes stormigt med många världsomfattande, ekonomiska företagsskandaler. Med detta som bakgrund hävdar Baldvinsdottir och Johansson (2006) att de ökade kraven på mer kontrollerad reglering grundar sig i regeringarnas rädsla för uppkomsten av nya skandaler och behovet av att återuppbygga förtroendet för revisorsprofessionen. De menar att en skärpt reglering kanske inte löser problemen med brister i kvalitén. Problemet inom revisorsprofessionen är samhällsbaserat och grundar sig på förskjutning av värderingar. Baldvinsdottir och Johansson hävdar ytterligare att i dagens samhälle prioriteras risktagandet framför värderingar som försiktighet och förtroende och att en ny lagstiftning inte kommer påverka den förändringsprocessen.

#### 3.3.2.1 Enron

I december 2001 gick ett av världens största företag, Enron, i konkurs (Bentson och Hartgraves 2002). Enligt Armour och McCahery (2006) utsåg Fortune magazine Enron flera år i rad till "America's most innovative company" (Armour och McCahery, 2006, s. 1) men idag är företaget mest känt för vad som hände när aktiemarknaden föll. Händelsen väckte stor uppståndelse världen över, vilket ledde till att USA:s företagsstyrningssystem ifrågasattes.



Enrons konkurs ledde till att företagets ansvariga revisionsfirma, Arthur Andersen, anklagades av bland annat media och medlemmar av USA´s kongress för grovt tjänstefel och bedrägeri (Bentson och Hartgraves 2002). Händelserna kring Enron ledde till att revisionsbyrå Arthur Andersen slutligen tvingades gå i konkurs (Carrington 2007). Enligt Armour och McCahery (2006) var en anledning till Enrons konkurs att företagsledningen manipulerade redovisningarna av egenintresse för att höja Enronaktiernas värde.

Enligt Armour och McCahery (2006) var felaktigheterna i Enrons räkenskaper egentligen inte dolda. De menar att Enrons konkurs inte kom som en överraskning men att det förvånande är hur informationen tillgänglig för allmänheten verkar ha blivit ignorerad.

Redan nio månader efter Enrons konkurs infördes Sarbanes-Oxley lagen som ett försök att återskapa skadat och förlorat förtroende för marknaden. Lagens huvudsakliga uppgift var att rekonstruera revisionsprocessens integritet genom skärpta krav på revisorskåren. Lagen implementerade även ett antal åtgärder för att motverka misslyckad företagsstyrning (Armour och McCahery 2006). Lagen införde även lagstadgad rotation vilket innebar att revisorn måste bytas ut vart femte år (Deakin och Konzelmann 2006). Kritiker var tveksamma till om lagen verkligen var genomtänkt med tanke på hur snabbt den blev antagen. De ansåg att Sarbanes-Oxley lagen bara var en reflexmässig reaktion skapad av allmänhetens påtryckningar (Armour och McCahery 2006). Enligt Carrington (2007, s. 19) var lagen slutet på en era ”/.../ the Sarbanes-Oxley Act in effect ended the era of self regulation of the audit profession”.

#### 3.3.2.2 Skandia

I mars år 2003 påbörjades granskningen av Skandias och dotterbolaget Skandia Livs interna transaktioner. Granskningen inleddes på initiativ av Skandia Livs nya styrelse och när resultatet offentliggjordes uppdagades skandalen. Utredningen visade att Skandias internaffärer med Skandia Liv hade utförts på bekostnad av pensionsspararna i Skandia Liv. Under månaderna som följde avslöjades fler och fler oegentligheter. Granskningen av Skandias affärer visade att tidigare chefer inom koncernen låtit Skandia betala för inköp och omfattande renoveringsarbete

av lägenheter tillhörande antingen cheferna själva eller anhöriga till dessa (Olsson 2003). Skandias VD blev anklagad för att ha agerat i eget intresse då han utan styrelsens godkännande tagit bort bonustaket (Baldvinsdottir och Johansson 2006). De revisorer som var verksamma i Skandia blev anmälda till Revisorsnämnden och där blev alla ärenden avskrivna (Revisorsnämndens beslut).

#### 3.3.2.3 Parmalat

Parmalatskandalen inträffade år 2003 och har kallats för Europas Enron. Parmalat var världens största mejeriproducent med över 30 000 anställda när skandalen uppdagades (Cameran 2008). Enligt Edmondson och Cohn (2004) uppdagades problemet när Parmalat fallerade att betala en skuld på cirka 200 miljoner dollar och granskning av företagets konton påbörjades. Bank of America rapporterade att miljarderna på företagskontot inte existerade, trots uppgifter om det motsatta.

Efter skandalen reformerade Italien sitt regelsystem (Cameran 2008). Europakommissionen började år 2002 med att förbereda för nödvändig EU-lagstiftning och i maj år 2003 presenterades en handlingsplan för modernisering av företagslagar samt planer för förbättring gällande lagstadgad revision (Armour och McCahery 2006). Enligt Ferrarini och Giudici (2006) är Italien ett land som föredrar offentlig tillsyn framför självreglering. Med dessa förutsättningar och med Parmalatskandalen i åtanke menar de att implementering av fler lagar och utökad statlig tillsyn inte kan anses vara effektiva bedrägeriförebyggande åtgärder. Ferrarini och Giudici hävdar även att krisen kring Parmalat är en personifiering av ett av återkommande problemen med den europeiska ledningsstrukturen där kontrollerande aktieägare tar beslut grundade på egenintresse istället för att agera i företagets intresse och övervaka ledningen.

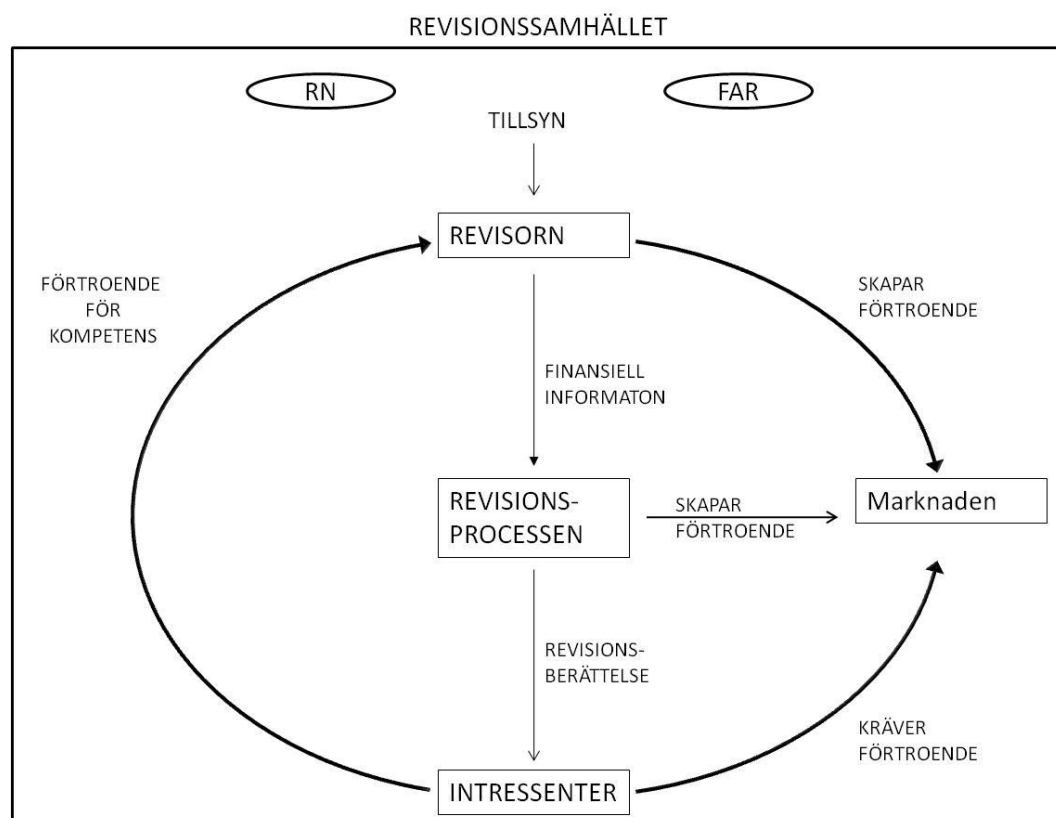
#### 3.3.2.4 Carnegie

Efter många år av otillräcklig tillsyn från ledningen tog staten över investmentbanken Carnegies drift i oktober 2008. Såväl ledningen som bankens styrelse har handlat i egenintresse för att generera snabba vinster. De stora spekulationerna och tveksamma affärer har under årens lopp istället lett till att både banken och dess intressenter gjort förluster i miljonklassen (Hedelius 2008). Finansinspektionen ifrågasatte Carnegies revisor som i alla år godkänt deras

årsredovisningar utan några anmärkningar och tillsatte en av dem utvald revisor för att kontrollera investmentbankens styrning. Trots uppenbara brister i redovisningen gjorde inte heller denne några anmärkningar på Carnegies otillräckliga kontrollsystem. Finansinspektionen valde då att anmäla de båda revisorerna till Revisorsnämnden (Grundberg 2007). Revisorsnämnden tilldelade Carnegies revisor en varning och den av Finansinspektionen utvalde revisorn en erinran (Revisorsnämndens beslut). Carnegies revisor har överklagat Revisorsnämndens beslut medan Finansinspektionens utvalde revisors dom har vunnit laga kraft<sup>3</sup>.

### 3.4 Teoretisk referensram

Följande modell är en sammanställning av teorin och tydliggör det idealiserade revisionssamhällets struktur.



Figur 3.4 Teoretisk referensram utformad av Hellsten, Henningsson och Nilsson.

<sup>3</sup> Elin Eriksson Revisorsnämnden, e-post den 10 december 2009

Modellen visar en perfekt bild av revisionsprocessens integration i samhällsstrukturen. Förutsatt att allting fungerar och att skolboken följs till punkt och pricka är detta en optimal verklighet. Gometz (2006, s. 106) kallar revisorerna för "samhällets förtroendemän", med andra ord kan de anses vara samhällsväktare. Revisorn granskar företags finansiella information vid revidering. Denna granskning resulterar i ett utlåtande i form av revisionsberättelsen vilket är den enda information som kommer till intressentens kännedom. För att fastställa kvalitén på revisorns arbete blir revisorn i sin tur granskad av FAR SRS och Revisorsnämnden.

Det idealiserade revisionssamhället kräver att innebörden av kvalité, etik och förtroende är fastställd. Kvalité och etik är svårfångade begrepp som är väsentliga för revisorns vardag. Det finns ingen allmänt accepterad definition av begreppet kvalité, varje individ har sin egen uppfattning om vad som utmärker kvalité. Inom revisionsbranschen kännetecknas kvalité av att revisorn uppfyller god revisionsred. Även etik är ett begrepp som definieras av individen baserat på dennes omvärldsuppfattning eftersom vad en person anser etiskt försvarbart kan en annan uppleva som oetiskt. Förtroende skapas genom att individen hyser tillit till något/någon och i det idealiserade revisionssamhället krävs det förtroende för att cirkeln ska slutas. I det idealiserade samhället skapar revisorn och revisionsprocessen det förtroende för marknaden som intressenterna kräver och intressenten har i sin tur förtroende för revisorns kompetens, vilket är en förutsättning för att kunna lita på att produkten upprätthåller den kvalité som utlovas.

Bilden av det idealiserade revisionssamhället spricker när brister uppstår och misslyckanden sker. Ett revisionsmisslyckande kan inträffa av olika orsaker varav en är när revisorn inte följer gällande lagar och regler. Stora företagsskandaler som Enron och Parmalat är bevis på att det idealiserade revisionssamhället inte kan existera i verkligheten. Skandia och Carnegie är svenska företagsskandaler vars uppkomst har lett till ett ifrågasättande av respektive företags ansvariga revisorer. Även om Skandias revisorer har blivit frikända av Revisorsnämnden

kan det tänkas att tvivel för revisorns kompetens uppstår som i längden skadar förtroendet. I det idealiserade revisionssamhället finns inget utrymme för felaktigheter, men en revisor har dock rätt att fela så länge det finns en rimlig förklaring till handlingen och att lärdom dras av misstaget.

## Kapitel 4

### Empirisk sammanställning

---

*Nedanstående kapitel presenterar respondenterna och ger en sammanställning av deras svar under intervjutillfällena. Svaren är uppdelade i olika delavsnitt, kvalité och kontroll inom revisionsbranschen, etik och förtroende samt misslyckande i revisionsförfarandet. Inledningsvis görs en sammanställning av hur vi har blivit bemötta av de olika respondenterna.*

---

#### 4.1 Datainsamling

Syftet med våra intervjuer är att få de svar vi inte kan finna i den tillgängliga litteraturen inom ämnet. Vi har valt att intervjua revisorer på små, mellanstora och stora revisionsbyråer samt en expert. Detta urval har gjorts dels för att få en överblick av ett vagt definierat ämne och dels för att respondenterna har en god insikt och kunskap i ämnet. För att särskilja de olika respondenterna presenterar vi experten som expert, A och B som små revisionsbyråer, C och D som mellanstora revisionsbyråer, E och F som stora revisionsbyråer.

#### 4.2 Presentation av respondenterna

Genomgående gav respondenterna oss ett bra bemötande och svaren som vi fick på våra intervjufrågor var varierande men majoriteten gav oss tillfredsställande svar.

Expertens ansvarig för revisionsbyråns kvalitetskontrollgrupp. Han har suttit med i FAR SRS kvalitetsnämnd. Svaren han gav var allmänna och komprimerade kring området och hänvisade mycket till revisionsstandard i Sverige.

Respondent A har en ledande ställning på revisionsbyrån men inget direkt ansvar för kvalitetskontrollen. Han hade försökt förbereda sig innan intervjutillfället och baserade svaren på egna erfarenheter och kunskaper kring ämnet.

Respondent B är kvalitetskontrollant åt FAR SRS. Hon svarade utförligt på våra intervjufrågor men medgav att på grund av tidsbrist hade ingen direkt förberedelse skett inför intervjun.

Respondent C är ansvarig för kontorets kvalitetskontroll, vilket speglade sig tydligt i de svar vi fick. Hon har arbetat med kvalitetskontroll i ett flertal år och svaren utgick från de lagar och regler som tillämpas. Respondenten upplyste oss om att ingen särskild förberedelse hade skett inför intervjun eftersom den berörde hennes huvudsakliga arbetsområde.

Respondent D har ansvar för företagets kvalitetsgranskning och utför även kontroller på uppdrag åt FAR SRS. Trots detta upplevde vi att hans svar baserade sig på egna erfarenheter och kunskaper kring ämnet. Han var väl förberedd och försökte utveckla sina svar även kring de frågor där hänvisningar till lagar och regler gjordes.

Respondent E har en ledande ställning på kontoret men inget ansvar för kvalitetskontrollen. Han gav tillfredsställande svar på våra frågor utifrån sina egna erfarenheter inom yrket. Svaren grundade sig både på respondentens egna uppfattningar och på de lagar och regler som tillämpas.

Respondent F är involverad i den interna kontrollen samt har utfört kvalitetskontroll på uppdrag av FAR SRS och Revisorsnämnden. På grund av att kvalitetskontrollen utgör respondentens vardagliga arbetsuppgifter var svaren anpassade till FAR SRS och Revisorsnämndens riktlinjer. Respondenten bidrog ändå med sina egna erfarenheter gällande sin yrkesroll och hade förberett sina svar utifrån vår intervjuguide.

### **4.3 Kvalité och kontroll inom revisionsbranschen**

#### *4.3.1 Kvalité*

Enligt litteraturen finns det ingen definitiv uppfattning om vad kvalité i revisionsbranschen egentligen är. Vi frågade respondenterna hur de definierar kvalité och nästan alla respondenter hade en egen definition på vad de upplever som kvalité. Experten gav en komprimerad förklaring och anser att kvalité handlar

om att ”uppfylla gällande RS”. En liknande definition gav respondent C och F som menar att det är kvalité om revisorn följer de lagar och föreskrifter som finns samt följer FAR SRS revisionsstandard. Respondent F menar även att antingen är revideringen godkänd eller inte och att kvalité endast kan definieras enligt FAR SRS, det vill säga att revisorn ska följa god revisionssed och god revisorssed. Enligt F är få yrken så uppstyrda som revisorsprofessionen och därför kan inget eget kvalitetsmått formuleras. En mer utvecklad definition av kvalité gav respondent E som definierar kvalité på tre olika sätt:

- 1) Formell kvalité är enligt respondenten relaterad till utbildning. Handlar om att följa skolboken det vill säga göra sitt arbete genom att följa sin planering, fånga in väsentliga risker, formulera en slutsats och gå ända in i mål.
- 2) Identifiering av väsentlighet och risk. Han menar att det är kvalité när revisorn kan genomskåda och borra i det som är väsentligt och riskfyllt. Grunden till att kunna identifiera väsentlighet och risk är erfarenhet inom branschen.
- 3) Kvalité kan definieras genom hur kunden upplever produkten. Han menar att dålig kvalité om revisorn inte kommunicerar med kunden på ett lättförståeligt sätt. Det är kvalité om kunden upplever att han/hon har lärt sig vad som är av väsentlighet och risk.

Respondent A har även han kunden i fokus när han definierar kvalité. Han menar att när han skriver på, ska årsredovisningen vara tillförlitlig och att redovisningen har varit bra under året. Han menar att ”skriver jag på ska det vara en bra produkt.” Respondenten anser att produkten till kunden borde komma i första hand men att dokumentationen har tagit över och går idag före produkten. Han tillstyrker dock att viss dokumentation behövs men menar att ”ibland känns det som att det blir lite hysteri med det.” Respondent D är inne på samma område med att ta hänsyn till kunden men anser att det är svårt att definiera kvalité eftersom det finns olika perspektiv på kvalité. Han anser att kvalité kan definieras hur kunden upplever det och om kunden får det han/hon förväntar sig. Ett annat perspektiv av kvalité är att revideringen uppfyller god revisionssed enligt FAR



SRS. Respondenten menar att kvalité uppstår när revisorn kan ”kombinera kvalitet och effektivitet så att det uppstår ett kundvärde”, det vill säga att god revisionskedja kombineras med kundvärdet. Han anser även att revisionen är en kvalitetsstämpel. Respondent B anser att kvalité är revisionsbyråns företagskultur. Hon menar att revisionsbyrån hon arbetar på ligger en bra bit över medel kvalitetsmässigt, vilket troligtvis beror på att revisionsbyrån har lagt ribban högt. Kvalité är även revisionsprocessen, att revisorn är bra på att bedöma väsentlighet och risk, att revisorn är bra på att planera och att han/hon granskar rätt saker. Respondenten menar att ”tid är pengar” utifrån kundens perspektiv. Enligt henne måste revisorn vara effektiv på den tid som finns till förfogande. Visar det sig att det inte går att lita helt på revisionsberättelsen har revisorn ingen bra kvalité i sin revision. Hon anser även att ”målet med revisionen är revisionsberättelsen” eftersom det är den enda externa rapporten som finns. Det är enligt respondenten ”viktigt att stå bakom om vad man har skrivit i den”, det vill säga att kvalitén på granskningen är så pass bra att revisorn kan skriva under revisionsberättelsen.

#### *4.3.2 Kvalitetskontroll*

Den lagstadgade kvalitetskontrollen genomförs av FAR SRS vart femte/sjätte år på alla revisionsbyråer vi har varit på. Denna kontroll utförs genom att FAR SRS kontrollerar kvalitetskontrollsystemet genom att göra stickprov på de uppdrag som har kontrollerats av systemet. FAR SRS kontrollerar även om systemet är tillförlitligt. Detta sker på de mellanstora och stora revisionsbyråerna. På de mindre byråerna kommer en representant från FAR SRS för att vanligtvis utföra en substansgranskning, det vill säga FAR SRS går in och kontrollerar ett till två uppdrag som finns med i 10-listan. Syftet med denna lista är att identifiera de tio största och mest riskfyllda uppdragen. Majoriteten av respondenterna har utöver den lagstadgade kvalitetskontrollen olika former av internkontroller som utförs varje år. Dessa kontroller genomförs på olika sätt inom revisionsbyråerna.

Respondent E menar att deras revisionsbyrå, som är en stor revisionsbyrå, har fyra sorters kontroller på byrån:

- 1) Revisionsbyråns interna kontrollsystem som bygger på allmänna krav och byråns interna policy kring metodik. Alla kvalificerade revisorer blir

granskade minst vart tredje år av en kollega från ett annat kontor. Enligt respondenten är det viktigt att den som kontrollerar inte är underställd utan likvärdig med den granskade. Revideringarna som granskas plockas ut slumpmässigt ur de största, komplicerade och mest riskfyllda uppdragen. En revidering per revisor kontrolleras. Internkontrollen utgår från Stockholm och är ett projektarbete med formell kvalité.

Systemet baseras på en standardiserad checklista med vissa obligatoriska moment. Kontrollen ger ingen direkt respons i form av utvärdering eller rapport utan bara en bekräftelse om revisorn är godkänd eller inte. De flesta revisorer blir godkända med förbättringar. Varje år har det enskilda kontoret en obligatorisk dag som berör kvalitetsfrågor, vilka krav som ställs och vilka förbättringar som behöver införas. Alla vet hur en revidering ska göras därför är de fel som sker oftast formaliafel. Felen kan uppstå på grund av att stress och tidsbrist leder till att revisorn genar i sin planering.

- 2) FAR SRS kvalitetsgranskning
- 3) Revisorsnämnden utför intern kontroll på de revisorer som hanterar finansiella företag. Enligt respondenten är detta en "specialare" på grund av finanskrisen. Utförandet av denna kontroll sker genom stickprov.
- 4) Enligt respondenten kontrollerar medarbetarna varandra internt på kontoret. Denna interna kontroll berör endast nya och viktiga frågor inom branschen exempelvis oberoende och att analysmodellen görs rätt.

Enligt respondent F, som också är en stor revisionsbyrå, bygger revisionsbyråns interna kvalitetskontrollsystem på en engelsk version godkänd av FAR SRS och Revisorsnämnden. Alla kvalificerade revisorer skall granskas. Internkontrollen sker vart tredje år där ett uppdrag väljs utifrån 10-listan. Totalt sett utför respondenten cirka 150 revideringar per år. En revisor som är partner i revisionsbyrån granskas på global nivå vilket innebär att revisorn granskas av en kollega verksam utanför Sveriges gränser. Resultatet rangordnas utifrån betygsskalan 1A till 3, där 1A är perfekt och 3 är underkänd. Övriga revisorer

granskas på nationell nivå inom ett nordiskt samarbete och betygssätts enligt FAR SRS som godkänd, godkänd med förbättringar eller underkänd. Även inom den interna kontrollen ges ett utlåtande av kontrollören som vidarebefordras till den ansvarige för kvalitetskontrollen. Enligt respondenten delas de granskande revisorerna in i olika team baserat på erfarenhet och kunnande. Respektive team tilldelas en granskningsregion av den ytterst ansvarige. Inför varje kvalitetsgranskning görs en oberoendekontroll, det vill säga ingen granskning får ske av någon revisorn känner. Enligt respondenten innebär detta inget problem på grund av att revisionsbyrån är stor. Enligt respondenten finns det inget behov för ytterligare internkontroll på kontoret utöver byråns interna kvalitetskontrollsystem. Han hade till intervju tillfället tagit fram en del dokument från FAR SRS som vi kunde ta del av. Vi har valt att citera vad kvalitetskontroll syftar till enligt överenskommelsen om samarbete mellan Revisorsnämnden och FAR SRS:

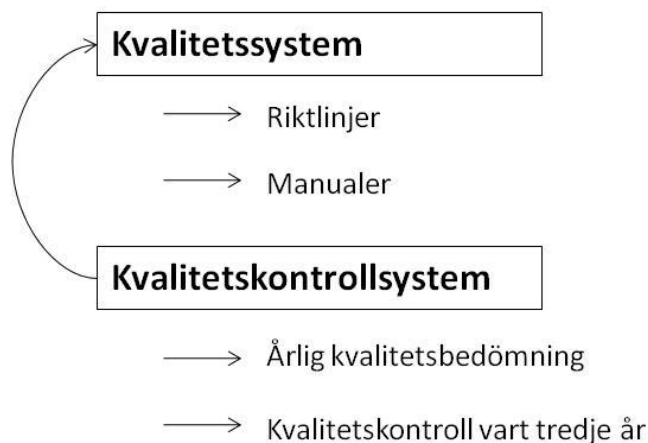
FAR SRS kvalitetskontroll syftar till att vara ett stöd för de enskilda FAR SRS-medlemmarna i deras strävan att utöva revisionsverksamheten med hög kvalitet och i enlighet med god revisorssed och god revisionsmedvetenhet samt säkerställa att det allmännas förtroende för revisorskåren är och förblir orubbat.

Enligt respondent C har revisionsbyrån haft ett väl fungerande kvalitetskontrollsystem långt innan det blev ett lagstadgat krav. Byrån har genom en samarbetspartner utformat ett kvalitetskontrollsystem som följer FAR SRS riktlinjer. Det huvudsakliga syftet med samarbetet är utbildning, erfarenhetsutbyten och kvalitetskontroll. Vart femte år utförs kvalitetskontrollen av två revisorer som är verksamma inom samarbetet. Inom samarbetet anses rotationen vara viktig, det vill säga att kontrollanten inte granskar samma kontor två kontroller i rad. Enligt respondenten genomförs en kontroll internt varje år på kontoret. Då fyller varje revisor i en 10-lista varav två uppdrag väljs ut för kontroll. Urvalet behöver inte ske från listan om det finns anledning att kontrollera ett annat uppdrag. Kontorets medarbetare träffas på morgonen för att gå igenom dagsagendan och delar upp uppdragen. Enligt respondenten försöker revisionsbyrån i största möjliga mån rotera granskningen av revideringarna även internt. Revideringarna kontrolleras genom att utgå från FAR:s checklista. Den

Årliga kontrollen utförs under en arbetsdag. Dagen avslutas genom att alla delaktiga samlas och går igenom uppdragen. Varje revisor får då möjligheten att ge förslag på förbättringar innan dagen avslutas. Samarbetspartnern gör en *second opinion* på ett av de uppdragen som kontrollerats internt och väljer även ett uppdrag som inte har granskats.

Resultatet genererar en form av besiktningsprotokoll, vilket går igenom av kontorets kvalitetsansvariga. De ansvariga sammanfattar de granskade uppdragen och vidarebefordrar det sammanställda resultatet till samarbetspartnern. Den vidarebefordrande informationen går igenom vid det möte där alla inom samarbetet träffas en gång om året. Enligt respondenten har kontoret aldrig haft en underkänd kvalitetsgranskning men har fått godkänt med förbättringar.

Enligt respondent D är det viktigt att skilja på kvalitetssystem och kvalitetskontrollsystem. Kvalitetssystemet är de riktlinjer och manualer som ska följas. Kvalitetskontrollsystemet utgörs av den årliga kvalitetsbedömningen och den kvalitetskontroll som utförs vart tredje år för att säkerställa kvalitetssystemet. Kvalitetskontrollsystemet kontrollerar kvalitetssystemet.



Figur 4.3.2 Respondent D:s förklaring av kvalitetssystem och kvalitetskontrollsystem

Revisionsbyrån har varje år en egen kontroll då de utvärderar sig själva, genom erfarenhetsmöten. Utvärderingen utgår från en checklista där revisorerna via rangordning ska avgöra i vilken grad de uppfyller kvalitetsbedömningen. Det är ingen uppdragskontroll utan en kvalitetsbedömning av revisorerna själva, det vill säga de går inte in och tittar på uppdragen utan bedömer helheten.

Kvalitetsbedömningen resulterar inte till underkänt eller godkänt, utan ger bara förbättringsförslag.

Vart tredje år utförs intern kontroll då det kommer revisorer från andra kontor inom samma revisionsbyrå. Då kontrolleras två uppdrag per revisor, och utförs helt enligt FAR SRS riktlinjer och deras checklistor. Urvalet utgår via en 10-lista som baseras på de uppdragen med störst omsättning, balansomslutning och riskbedömning. Resultatet blir oftast enligt respondent D godkänt med förbättringsmöjligheter. Det är sällan att revisorn är helt felfri vid den interna kontrollen. Totalt sett utför D 100-125 uppdrag per år.

Enligt respondent A ska revisionsbyrån, som är en liten revisionsbyrå, årligen utföra en intern kvalitetskontroll men detta sker dock inte varje år. När den interna kvalitetskontrollen genomförs väljs två uppdrag per revisor ut, dessa utgörs av byråns största och mest riskfyllda ärenden. Respondenten uppskattar att han utför 60-80 revideringar per år. Då byrån utser vilken revisor som ska kontrollera vilket uppdrag tas hänsyn till hur uppdelningen skedde föregående år. Kvalitetskontrollen utförs med hjälp av byråns interna checklista som respondenten upplever som mer konkret än checklistan från FAR SRS. Efter kontrollen utvärderas resultaten med respektive revisor och sammanställs i slutet av dagen. Enligt respondenten finns inget formkrav på rotation vid den årliga internkontrollen men menar att hänsyn tas till hur uppdelningen skedde föregående år.

Enligt respondent B, som är en liten revisionsbyrå, har inte revisionsbyrån någon formaliserad internkontroll utan den kontroll som sker görs slumpmässigt och när tillfälle ges för den ansvarige. Hon menar att det utförs kontroller på varje medarbetares revisionsberättelser. Medarbetaren ger en årsakt till den auktoriserade revisorn, det vill säga en avrapportering på dokumentationen i de uppdrag som medarbetaren har reviderat. Hon ser detta som en form av internkontroll eftersom de auktoriserade revisorerna bedömer kvalitén på medarbetarens gjorda arbete och signerar om arbetet är bra utfört. Denna kontroll sker på alla uppdrag och på något sätt blir alla revisorer kontrollerade. Enligt respondenten går varje individ igenom en kvalitetskontrollista, en slutkontrollista

där revisorn stämmer av det han/hon har utfört med en checklista. Detta sker på alla uppdrag. Enligt respondenten har hon ”checklistan i huvudet” men ger checklistan till medarbetarna för att visa vilken minimistandard de ska följa. B utför cirka 200 uppdrag per år.

Enligt experten har revisionsbyrån cirka sju stycken verksamma kvalificerade revisorer i kvalitetskontrollgruppen. De förutsättningar som behövs för att få vara delaktig i gruppen är att ett intresse för kvalitetsfrågor finns och att personen i fråga har varit kvalificerad revisor i cirka tio år.

Enligt experten har revisionsbyrån ett kvalitetskontrollprogram där internkontrollen ska ske vart tredje år och är uppdelat på individnivå och kontorsnivå. Varje år sker en planering kring vilka individer och kontor som ska bli föremål för kontrollen. Den kontroll som sedan ska utföras sker oftast under hösten. Enligt systemet är Sverige indelat i tre regioner, där varje region har kvalitetskontrollrepresentanter. Han menar att en kontrollant ”aldrig” får granska sitt eget kontor, det vill säga i sin egen region. Han menar att uppdragskontrollen sker genom ett fastställt arbetsformulär som är uppbyggt enligt RS<sup>4</sup> och att den ska hålla samma nivå som FAR SRS. Kontrollanten utgår från en checklista som kontrollerar oberoende, planering, utförandet, dokumentationen och rapportering för att sedan sammanställa resultatet i en rapport och till slut ge ett omdöme. Omdömet är enligt experten uppdelat i tre nivåer, det vill säga enligt FAR SRS betygskriterier som är underkänd, godkänd med förbättringar och godkänd. Ifall det visar sig att en revisor har blivit underkänd i kontrollen rapporteras detta till kontorschefen som ska tala med den vederbörande. Enligt experten ska de gå igenom vilka brister som har skett och att se till att de rättas till. En rapport skickas till styrelsen och en omkontroll ska alltid ske nästa år på det uppdrag som blev underkänt. Enligt experten är det ”tyvärr” alltid någon revisor som inte blir godkänd under kvalitetskontrollen.

Varje kvalificerad revisor blir kontrollerad vart tredje år och normalt sett väljs två uppdrag ut, ett större uppdrag och ett mindre. Den revisor som ska bli kontrollerad

---

<sup>4</sup> Revisionsstandard

får inte reda på i för tid vilket/vilka uppdrag som ska granskas utan urvalet sker helt slumpmässigt. Kontrollanten utgår från FAR SRS 10-lista då uppdragen ska väljas ut men även hela uppdragsstocken är föremål för urvalet.

#### **4.4 Etik och förtroende**

##### *4.4.1 Etik*

Eftersom etik är en väsentlig del i samhället valde vi att fråga respondenterna hur de balanserar yrkesetiken med eventuellt egenintresse. Respondenterna hade olika åsikter angående egenintresse i yrkesrollen. Enligt respondent A utgör egenintresse inget problem om revisionsbyrån har flera mindre kunder då risken för att hamna i ”knäet på någon” inte uppstår. Han menar dock att problemet med att balansera egenintresse och yrkesetik kan uppstå om en kund utgör halva omsättningen. Respondent A har ingen kund han inte kan förlora och utgår från att sätta samma gränser för varje kund. Även respondent B menar att de inte är beroende av någon kund. Hon hävdar att det är skillnad mellan små och stora revisionsbyråer. Vid en större revisionsbyrå handlar det mer om hur prestige påverkas genom ett förlorat uppdrag.

För att upprätthålla yrkesetiken har revisionsbyråerna olika interna åtgärder. Enligt respondent E växer man som revisor in i sin yrkesroll. Yrkesetiken upprätthålls genom att hålla arbetslivet och privatlivet separerat. Respondenten menar att om revisorn håller en professionell nivå och endast agerar i sin yrkesroll vid kontakt med berörda företag uppstår ingen kompisrelation. Enligt respondenten har revisionsbyrån interaktiva kurser i etik via sitt intranät för att upprätthålla etiken. De är obligatoriska och måste genomföras varje år med ett godkänt resultat. I likhet med detta hänvisar experten till en revisionshandbok som innehåller bland annat byråns yrkesetiska regler. Denna handbok har samtliga revisorer på byrån tillgång till samt att revisorerna årligen ska intyga att de uppfyller RS föreskrifterna.

##### *4.4.2 Förtroende*

Respondenterna fick frågan om de upplevde någon brist på förtroende i revisor-intressent relationen och överlag svarade de att det inte finns någon brist. Enligt

experten skulle en eventuell brist på förtroende vara det detsamma som att revisorn har gjort ett dåligt arbete. Respondent A menar att man som revisor inte tänker på allmänheten vid revidering utan istället ser till varje enskild kund samt att det viktigaste är att göra ett bra jobb och ha nöjda kunder.

Förtroendet bygger enligt respondent B och F på den kvalitetskontroll som utförs av revisorernas arbete. B menar dock att med tanke på antalet revisioner hon skriver på kan de få som kontrolleras egentligen inte representera alla. Detta är enligt respondenten ”alldeles för lite, det betyder att man tar en lott”. I termer av förtroende har större byråer, enligt F, mer medialt fokus och därför mindre utrymme att göra fel. Det blir helt andra konsekvenser för storbyråer än mindre byråer.

Överlag menar de flesta respondenterna att revisionsberättelsen är det huvudsakliga förtroendeskapande instrumentet. Enligt respondent C är det revisionsberättelsen som är intressenternas kvalitetssäkrare. Respondent D hävdar att när revisorn skriver under en revisionsberättelse vet intressenterna att revisorn har utfört ”revision enligt god sed.” Respondent E menar att revisorn inte kan marknadsföra sig själv och inte får lämna ut annan information än revisionsberättelsen. Enligt honom kan dock revisorn rekommendera den intressent som vill ha ytterligare information att begära att få se det berörda företagets slutrevisions-PM. Det förklarar hur revisionen har gått till men revisorn kan inte lämna ut det utan intressenten måste vända sig direkt till företaget.

Respondent C menar att intressenten kan ta reda på vilken revisor som har utfört revideringen samt om Revisorsnämnden har någon anmärkning på denne. Utöver detta menar hon att de intressenter som har nytta av informationen i revisionsberättelsen, exempelvis banker och leverantörer, redan har en god uppfattning av hur revisionsförfarandet går till. Respondent D menar dock att revisorer kan bli bättre på att informera intressenterna om hur kvalitetssäkringen går till och visa att revisionsbyrån har ett kvalitetssystem som håller hög nivå. I övrigt begränsas revisorernas förtroendeskapande åtgärder genom tystnadsplikten och de kan därför inte uttrycka sig mer än det som står i revisionsberättelsen. Enligt respondent B bjuds inte exempelvis banker in för att få information om



förfarandet utan revisionsbyrån marknadsför sina tjänster löpande vid kontakt med de berörda intressenterna. Vill intressenten veta mer än det som står i revisionsberättelsen hänvisar hon till att de kan begära en fullmakt av företaget för att få ytterligare information av revisorn.

#### **4.5 Misslyckande i revisionsförfarandet**

Alla respondenter fick ge sin syn på när de ansåg att revisionen var misslyckad. Experten menade att revisionen är misslyckad när revisorn gjort ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen genom att skriva en ren revisionsberättelse istället för en oren. Han menar dock att detta inte händer särskilt ofta. Även respondent D anser att en revision är misslyckad när revisorn inte har följt god revisionssed. Ifall revisorn har gjort ett felaktigt ställningstagande men har dokumenterat hela händelseförloppet är det fortfarande god revisionssed men kan leda till en misslyckad revisionsberättelse. Däremot kan ett felaktigt ställningstagande utan dokumentation leda till en misslyckad revision eftersom god revisionssed inte har följts. Han menar även att en revidering utan förslag till förbättringar eller en revidering där revisorn bara skriver under ger inget kundvärde.

Att väsentliga fel går igenom en revidering är ovanligt enligt både respondent A och C. A menar att det är upp till varje revisors professionalitet att avgöra, det vill säga det är upp till den enskilda revisorn att göra en bedömning på hur mycket som får fela i en post utan att det behövs rättas till. Respondenten anser att en väsentlig balanspost brukar vara tio % av balansomslutningen men att hänsyn måste tas till företagets storlek. C menar att revisorn inte har något ansvar för fel uppkomna genom brottsliga handlingar som exempelvis falska fakturor. Om revisorn har följt gällande lagar och regler och gjort en tillfredsställande dokumentation av detta kan de inte hållas ansvariga. Respondenten anser att ett allvarligt fel är när revisionsberättelsen och årsredovisningen ger intressenten en felaktig bild av företaget.

Enligt respondent E är en revision misslyckad när revisorn tar lätt på de poster som han/hon vet är av väsentlighet och risk och därmed inte följer planeringen. Han menar att antalet fel som påpekas vid en revidering minskar när revisorn kontrollerar samma företag år efter år eftersom företagen lär sig vad som är

väsentligt och riskfyllt. Respondent F menar att om en revision klassas som misslyckad handlar det om digniteten i revisionens brister och väsentlighetstal. Antingen är revisionsberättelsen ren eller oren. Enligt respondenten går det inte att generalisera hur ofta fel sker.

Respondent B berättar att när hon går igenom en medarbetares revidering för att sedan skriva under den markerar hon allt som inte är korrekt. Om revidering blir full med ”röda bockar och ser ut som mässlingen” anser hon att den är misslyckad. En totalt misslyckad revision sker inte särskilt ofta och om det händer menar hon att fel person har blivit anställd.

#### *4.5.1 Företagsskandaler*

Respondenterna fick även beskriva om och hur de stora företagsskandalerna, Enron, Skandia, Parmalat och Carnegie, har påverkat den svenska revisionsbranschen. Experten ansåg att företagsskandalerna inte har skadat förtroendet för revisorn och inte heller kundernas syn på revisionsbyrån. Han menar att revisorn får fatta beslut under pressade förhållanden och baserar dem på den information som ”ligger på bordet”. Om något sker efter att revisorns beslut har fattats ifrågasätter experten om revisorn borde ha observerat detta och drar paralleller till Skandia och Carnegie. Han menar att det är alltid lättare att fatta beslut med ”facit i hand”. Inte heller respondent A upplever att förtroendet mellan kunden och revisorn har påverkats av de stora skandaler som inträffat det senaste årtiondet. Dock har administrationen kring revisorns yrkesroll utökats. Han vet inte om detta var en reaktion på skandalerna men anser inte att ökad formalia har lett till några förbättringar.

Respondent B menar att skandalerna har haft stor påverkan på den svenska branschen och tycker att lagstiftningen har ”svällt ut efterhand”. Respondent C upplevde att införandet av ny lagreglering i USA efter Enron påverkade lagarna i Sverige. Enligt henne kan dock inga paralleller dras mellan företagsskandalerna Enron och Parmalat och små revisionsbyråer verksamma i Norra Skåne.

Efter företagsskandalerna Enron och Parmalat upplevde respondent D att reglerna stramades upp internt. Det infördes tydligare risk management policy och ändrade

rutiner gällande hanteringen av högriskuppdrag men han menar att detta inte har bidragit till att skada förtroendet för revisorsprofessionen. Däremot upplevde han inte någon förändring efter Skandia och Carnegie och han anser inte att förtroendet för revisorn har blivit negativt påverkat av press och media. Även respondent E anser att de stora företagsskandalerna har bidragit till fler interna instruktioner och dubbelkontroller. Lagar och regler har skärpts upp och enligt respondenten har ökad formalia lett till en tyngre arbetsbörda. Skandalerna har även bidragit till mer regler från Finansinspektionen gällande finansiella bolag.

Revisor F anser att de stora företagsskandalerna, Enron och Parmalat, har haft en direkt påverkan på revisionsbranschen med bland annat nya EU-direktiv. Även förtroendet för revisorn har påverkats av den massmediala uppståndelsen kring skandalerna. Han drar paralleller med den i nuläget uppmärksammade grisbranschen, där media har lyft fram svenska grisbönders misskötsel. Respondenten anser även att Skandia och Carnegie har påverkat revisionsbranschen. Omvärlden förväntar sig att allting ska vara rätt och att revisorer ska hitta alla fel, men detta är enligt respondenten svårt att uppfylla. Han menar att Skandias revisorer hade gjort allting rätt och följt FAR SRS.

#### **4.6 Kapitelsammanfattning**

Att definiera begreppet kvalité visade sig vara svårt även för respondenterna som arbetar med det på en daglig basis. Majoriteten tycker dock i första hand att kvalité är att följa gällande lagar och regler. Flertalet av respondenterna nämner även att kvalité kan mätas i hur nöjd kunden blir. Den lagstadgade kvalitetskontrollen ser av förklarliga skäl likadan ut på de revisionsbyråer vi varit på men den interna kontrollen skiljer sig åt mellan byråerna. På de stora och mellanstora byråerna utförs en intern kvalitetskontroll med bestämt tidsintervall medan de två små byråerna inte är fullt så bundna vid tidsaspekten.

Det finns en potentiell konflikt mellan etik och egenintresse i relationen mellan revisorns och dess kund. De respondenter som valde att uttala sig i frågan menar att så länge revisionsbyrån inte är beroende av någon kund och om revisorn agerar i sin yrkesroll uppstår inte denna konflikt. Majoriteten av respondenterna anser att

det som till störst del skapar förtroende i revisor-intressent relationen är revisionsberättelsen och upplever att den gör det på ett tillfredsställande sätt.

Alla respondenter var överens om att misslyckande i revisionsförfarandet inte förekommer särskilt ofta. De angav alla olika exempel på när en revidering anses vara misslyckad men de flesta mynnade ut i att revideringen var misslyckad om revisorn inte följt god revisionssed. Flertalet av respondenterna ansåg att den senaste tidens stora företagsskandaler har påverkat svenska lagar och regler gällande revision men att de inte har påverkat förtroendet för revisorn i negativ mening.

## Kapitel 5

### Analys

---

*Det är viktigt att försöka beskriva begreppen kvalité, förtroende och etik samt misslyckande i termer som alla kan relatera till. Analyskapitlet beskriver olika vardagliga situationer, kanske något överdrivna för att anpassas till revisionsbranschen, som används för att lyfta fram det väsentliga och ge läsaren en möjlighet att relatera till något utanför revisionsbranschen.*

---

#### 5.1 Inledning

Kvalité, etik och förtroende är svårfångade begrepp men utgör en stor del av människors vardag. För att relatera dessa begrepp till revisionsbranschen har vi valt att strukturera analysen utifrån en påhittad persons erfarenheter av grönsaksavdelningen i den lokala matvarubutiken. Analysen är uppdelad i tre huvuddelar som alla inleds med en vardaglig situation som är jämförbar med revisorns vardag.

#### 5.2 Kvalité och kontroll

Lisa ska laga mat till några vänner. Hon går till affären för att köpa en paprika. Hur vet hon vilken paprika som är bäst? Hur bedömer hon kvalitén? Vid grönsaksavdelningen finns en skylt som hävdar att grönsakerna är av god kvalité och hanteras varsamt. Vad säger egentligen detta när Lisa känner att paprikan är mjuk och ser att skalet är alldeles skrynkligt och missfärgat? Ingenting, Lisa köper givetvis inte paprikan. Hon vill inte laga mat av ingredienser som är dåliga eftersom det kan leda till att hennes gäster blir sjuka. I det här fallet skulle Lisa aldrig lita på skylten utan litar istället på vad hon faktiskt kan se och känna. Till skillnad från Lisa kan intressenten aldrig avgöra kvalitén på revisionsprodukten, de vet egentligen inte mer än vad revisorn väljer att ange i revisionsberättelsen. Vad är då kvalité? Som Goetsch och Davis (1994) nämner finns det ingen allmän

accepterad definition av kvalité men det är ändå något som alla vet vad det är. Eftersom begreppet är tillämpligt på produkten, tjänsten, människan, processen och miljön bör det finnas flera definitioner av vad kvalité inom revision är. Den mest återkommande definitionen respondenterna gav syftar till att följa det regelverk som finns. Något som är intressant i sammanhanget, samt även följer Goetsch och Davis syn på kvalité, var att respondent E hänvisade till tre olika aspekter av kvalité inom revisionsbranschen. Han hänvisar först till formell kvalité, det vill säga utbildning och regelverk. Därefter lyfter han även fram kvalité som en förmåga att identifiera väsentlighet och risk, något som bygger på erfarenhet och yrkesutövande inom området. Slutligen hävdar E även att kvalité kan definieras genom hur kunden upplever produkten. Respondent A hävdade i sin tur att dokumentationen inom revision har tagit över och går före själva produkten. Han menar att kvalité är en bra produkt till kunden. Enligt respondent D är det möjligt att ”kombinera kvalitet och effektivitet så att det uppstår ett kundvärde”, att kvalité bygger på god revisionssed och kundvärde. Den mest använda definitionen, att följa det regelverk som finns, säger inget mer än att revisionsprocessen är fastställd enligt revisionsstandard och hade detta varit den sanna definitionen av kvalité hade Lisa litat på skylten och köpt paprikan.

Eftersom Lisa behöver en paprika går hon till en annan affär där hon träffar Stefan. Han är ansvarig för grönsaksavdelningen och sorterar paprikorna varje dag. Alla dåliga paprikor kastas direkt, de får inte ligga kvar synliga ute i butiken eftersom en paprika av dålig kvalité kan spegla av sig på de andra paprikorna. Inom revisionsbranschen är det FAR SRS och Revisorsnämnden uppgift att uppmärksamma dåliga revideringar och eventuella brister i revisorns agerande. För att säkerställa revisorns arbete kvalitetskontrolleras ett visst urval av deras uppdrag. Våra intervjuer har visat att det är väldigt få uppdrag som kontrolleras av det totala antalet genomförda revideringar. De stora och mellanstora revisionsbyråerna har ett kvalitetskontrollsystem för att säkerställa kvalitén. När FAR SRS granskar dessa byråer gör de stickprov vart femte år på de uppdrag som är granskade av systemet, alltså kontrolleras systemet. Systemet i sin tur är uppbyggt på olika vis inom olika byråer men har ändå samma grund. Exempelvis

enligt revisionsbyrå E och F, som för övrigt tillhör de stora revisionsbyråerna, kontrolleras ett uppdrag per kvalificerad revisor vart tredje år av det interna kvalitetskontrollsystemet. Enligt de flesta respondenterna görs urvalet oftast enligt FAR SRS 10-lista där de mest omfattande och riskfyllda uppdragen anges. Detta innebär att mindre revisioner ofta inte kommer med i urvalet och kan således inte bli föremål för granskning. För att ge en uppfattning kring hur många av det totala antalet revideringar som kvalitetskontrolleras har vi följande exempel där respondent F uppskattade sin årliga arbetsbörda till cirka 150 revisioner. Det betyder att av cirka 450 ( $150 \times 3$ ) uppdrag blir ett kontrollerat av systemet. Systemet granskas sedan i sin tur av FAR SRS genom stickprov. Respondent D arbetar på en mellanstor byrå och uppskattar sin årliga arbetsbörda till cirka 125 revideringar. Då internkontrollen utförs vart tredje år blir alltså två uppdrag av cirka 375 granskade enligt systemet, vilket FAR SRS i sin tur tar stickprov på. Respondent B uppger att hon är påskrivare i cirka 200 uppdrag per år och att byrån inte har någon formaliserad internkontroll utöver den lagstadgade. Respondenten menar dock att revisionsbyrån granskar uppdrag löpande under året och att alla revisorer blir kontrollerade. Kontentan av detta är att två uppdrag av 1 000 blir formellt granskade vart femte år. Enligt B kan de få uppdrag som kontrolleras formellt inte representera alla revisioner hon utför. Hon menar att kvalitetskontrollen kan ses som ett lotteri. Om Stefan på grönsaksavdelningen väljer att inte kontrollera paprikorna genom den dagliga sorteringen utan istället bara känner och tittar på en av 500 paprikor är det högst troligt att han faktiskt missar den dåliga paprikan.

### 5.3 Förtroende och etik

Om Lisa har förtroende för de ansvariga på grönsaksavdelningen behöver hon inte ens känna eller titta på paprikorna, hon kan ta vilken paprika som helst och vara säker på att få en perfekt paprika med sig hem. Detta scenario känns dock inte särskilt troligt, få personer hyser ett sådant förtroende för någon annan och ändå är detta precis vad som krävs i revisor-intressent relationen. Gometz (2006, s. 105) menar att förtroende är ”[ö]vertygelsen att man kan lita på någon /.../”, vilket är en total motsägelse till revisorernas existens. De kan enligt litteraturen anses vara samhällsväktare vars huvudsakliga uppgift är att kontrollera. Ett samhälle som

prioriterar kontroll är uppbyggt utan förtroende och när revisorerna utgår från att misstro omgivningen, hur kan de då kräva att intressenterna hyser förtroende för deras kompetens? Enligt respondenterna finns det dock inte någon brist på förtroende i revisor-intressent relationen. De flesta respondenterna anser att förtroendet i relationen baseras på revisionsberättelsen och övriga förtroendeskapande åtgärder begränsas av revisorns tystnadsplikt. Utöver revisionsberättelsen hänvisar respondent B och F till att det är kvalitetskontrollsystemet som skapar förtroendet i revisor-intressent relationen. I kontrast till detta menar A att det är viktigt att upprätthålla kundens tillit och att utåt visa att arbetet utförs på ett seriöst sätt. Sett ur ett vardagligt perspektiv skulle Lisa aldrig gå in på grönsaksavdelningen med en ögonbindel och ta en paprika baserat på hennes förtroende för personalens kompetens. Lisa behöver inte lita på att grönsakspersonalen utför sitt arbete på rätt sätt utan kan välja att göra en egen bedömning av paprikan. Till skillnad från Lisa måste intressenterna hysa förtroende för revisorns kompetens att utföra sitt arbete och lita på vad revisorerna väljer att ange i revisionsberättelsen.

Trots att Lisa kan se och känna på paprikan vet hon ingenting om hur paprikan har odlats och transporterats till affären. Lisa kan genom att fråga personalen ta reda på paprikans ursprung. I likhet med revisionsbranschen är det enligt respondenterna B, C och E upp till intressenten att ta reda på tillförlitligheten i revisorns arbete. Detta kan enligt C göras genom att intressenten kan ta reda på vem som har utfört revideringen och om Revisorsnämnden har någon anmärkning i sitt register på revisorn. B menar att intressenten kan begära mer information genom att få en fullmakt av företaget att få prata med deras revisor. Enligt E kan intressenten även genom företaget begära att få se deras slutrevisions-PM.

Förtroendet i alla relationer påverkas på ett eller annat sätt av etik. I Lisas fall kan hon ifrågasätta grönsakspersonalens yrkesetik om de skyltar med god kvalité och varsam hantering om paprikorna uppenbarligen inte är varsamt behandlade och dessutom i dåligt skick. Begreppet etik associeras ofta enligt Goetsch och Davis (1994) med ord som exempelvis samvete, moral, lagar och tillit. Frågan är om



grönsakspersonalen med ett gott samvete kan skylta som de gör utan att leva upp till de förväntningar de skapar. Ur revisionsbranschens perspektiv är yrkesetiken en väsentlig del. Revisorn måste upprätthålla en professionell nivå och agera i sin yrkesroll utan att kompisrelationer uppstår. För att motverka kompisrelationer håller revisionsbyrå E varje år interaktiva etikkurser för sina medarbetare där alla måste ha ett godkänt resultat. Experten hänvisar i sin tur till en revisionshandbok med interna yrkesetiska regler som varje revisor ska intyga att han/hon har uppfyllt. Aktiv uppföljning av interna yrkesetiska regleringar, i likhet med de som respondent E och experten beskriver, är ett försök att upprätthålla yrkesetiken och uppfylla de förväntningar som finns på revisorns yrkesroll.

#### **5.4 Misslyckande i revisionsförfarandet**

Till middagen behöver Lisa även flera sorters sallad. Hon bestämmer sig för att köpa bland annat ruccola sallad. Media hade ett par månader tidigare larmat om salmonellasmittad ruccolasallad, men Lisa litar på att grönsaksavdelningens personal kontrollerar produktens ursprung och producenten. Lisa lagar middag till sina vänner senare på kvällen och tyckte den vara lyckad, ända tills hon och alla gästerna insjuknade i salmonella. Sammantaget blev middagsbjudningen ett enda stort misslyckande. Inom revisionsbranschen anses ett misslyckande vara när revisorn begår ett allvarligt misstag i sin revidering genom att missa väsentliga brister (Arens 2002, i Tackett *et al.*, 2004). Majoriteten av respondenterna anser att en totalt misslyckad revision inte händer så ofta och att väsentliga fel sällan går igenom revideringen. Respondenterna har däremot olika syn på vad en misslyckad revision är. A menar att det är revisorns uppgift att avgöra hur mycket som får fela i en post för att det skall anses som ett väsentligt fel. Vidare utvecklar E och F detta genom att hävda att en revision är misslyckad när revisorn tar alldeles för lätt på de poster som är av väsentlighet och risk samt misslyckas med att följa den avsedda planeringen. Övriga respondenter menar att revideringen är misslyckad då revisorerna inte följer gällande lagar och föreskrifter. I detta sammanhang är det av intresse att studera hur revisionsbranschen och förtroendet för revisorn har påverkats av de stora företagsskandaler som har skett både internationellt och nationellt där revisorer har varit inblandade. Företagsskandalerna har enligt respondenterna bidragit till ökad lagreglering, ökad administration och ökad

formalia. A anser att den ökade formalia inte har lett till något bättre och E menar att den ökade formalia tynger arbetsbördan. Respondent F anser att förtroendet för revisorerna har påverkats i negativ bemärkelse på grund av den massmediala uppståndelsen kring skandalerna. De övriga respondenterna är praktiskt taget helt överens om att företagsskandalerna inte har påverkat förtroendet för revisorn.

Om vi än en gång återvänder till grönsaksavdelningen är frågan om personalen misskött sina arbetsuppgifter på något vis? Misstag kan faktiskt ske utan att man är medveten om det. Medvetet eller inte kan vi konstatera att Lisas förtroende för den vanliga matvarubutiken är skadat. Hon bestämmer sig för att i fortsättningen endast handla i byns andra butik där personalen enligt Lisa sköter sin grönsaksavdelning. Hon kommer aldrig mer köpa ruccola sallad. Till skillnad från intressenterna i revisor-intressent relationen kan Lisa göra detta val. Hon kan välja vilken produkt hon vill köpa och var hon vill köpa den. Trots den mediala rapporteringen av revisorers eventuella misskötsel av sina arbetsuppgifter har intressenten inget annat val än att lita på revisionsberättelsen som den färdiga produkten.

## Kapitel 6

### Avslutning

---

*Nedanstående kapitel sammanställer våra reflektioner och slutsatser baserade på den litteratur vi läst, de intervjuer vi utfört och vår analys.*

---

#### 6.1 Slutsats

Kvalité möter oss alla i vardagen och vi gör dagligen val baserade på vår bedömning av kvalité utan att egentligen veta om det. Vad är då kvalité? Det är ett begrepp som alla kan relatera till men har svårt för att definiera. Att definiera kvalité inom revisionsbranschen till att följa gällande regelverk anser vi vara den enkla utvägen och beskriver endast en form av minimum av vad kvalité är. Kvalité är så mycket mer än bara regler. Det knyter an till människan, processen och produkten. När det inom revisionsbranschen talas om kvalitet som att följa gällande regelverk upplever vi kvalitetskontrollen som ett instrument för att fastställa en miniminivå och inte ett sätt att förbättra produktens övergripande kvalité.

Enligt respondenterna B och F finns det ett behov av kvalitetskontroll eftersom förtroendet mellan revisor och intressenten skapas genom kontrollen. Utifrån den insamlade informationen anser vi att av det totala antalet revideringar är det få som faktiskt blir kontrollerade. Eftersom respondent B ser kvalitetskontrollen som ett lotteri upplever vi dess urval som bristfälligt. Baserat på den information vi har samlat in ser vi två tänkbara alternativa slutsatser. Förutsatt ett välfungerande revisionssystem kan vi dra slutsatsen att den kvalitetskontroll som utförs är kostnadseffektiv. Finns det däremot brister i revisionssystemet som påverkar kvalitén anser vi att den kvalitetskontroll som utförs idag är otillräcklig.

Det motsägelsefulla i hela revisionssystemet är att revisorns uppgift utgår från att misstro medan intressenterna ska hysa tillit till revisorns kompetens utan motprestation. Viss tillit behövs för att samhället ska fungera men fullständig tillit existerar inte i verkligheten. Idag har intressenterna huvudsakligen enbart tillgång till den information som anges i revisionsberättelsen. Övrig information är begränsad av tystnadsplikten. Normalt sett har media en upplysningsroll i samhället men på grund av tystnadsplikten är insynen i revisorernas arbete begränsad. Med detta i åtanke bör intressenterna efterfråga mer information om kvalitetssäkringen. Intressenterna använder sig av revisorernas bedömningar för att fatta beslut och därför bör de även ifrågasätta bedömningens kvalité och omfång. I likhet med respondent D anser vi att revisorerna borde vara mer måna om att lyfta fram sin kvalitetssäkring, de säljer faktiskt en produkt som är en del av samhällstrukturen.

Revisionsprocessen i sig bygger på ett idealiserat revisionssamhälle men tyvärr ser verkligheten lite annorlunda ut. Processen som beskrivs i litteraturen förutsätter optimala förhållanden, detta inträffar sällan i den verkliga världen vilket bekräftas av den senaste tidens stora företagsskandaler. Överlag bedömde respondenterna själva en revision som misslyckad när revisorn misslyckades med att följa sin planering. Vi anser att det är orimligt att hävda att revisorn enbart misslyckas om han/hon inte följer sin planering.

Enligt Affärsdata finns det drygt 350 000 aktiva aktiebolag i Sverige. Hur stort antal misslyckade revisioner kan accepteras? Eftersom respondent C hänvisar till att ett allvarligt fel har skett när revisionsberättelsen och årsredovisningen ger intressenten en felaktig bild av företaget antar vi att en misslyckad revision är en för mycket. Vi tror dock att en nollvision är ouppnåelig eftersom det representerar ett perfekt revisionssamhälle. Med det perfekta revisionssamhället i åtanke ställer vi oss frågan, är revisorer robotar eller människor? Den mänskliga faktorn måste alltid tas med i beräkningen och oavsett hur mycket lagreglering det införs efter varje stor skandal så kommer det aldrig att vara tillräckligt och därför kommer behovet av kontroll alltid att kvarstå.

## **6.2 Förslag till framtida forskning**

Då detta område är relativt outforskat finns det stora möjligheter att finna många intressanta frågeställningar kring vad revisorn egentligen gör. Eventuella frågeställningar som kan undersökas i framtiden går bland annat att relatera till sloandet av revisionsplikten. Detta gör att hela revisionsbranschen står inför förändringar. I relation till detta är det möjligt att undersöka om sloandet kommer att ge intressenterna ökade möjligheter att ställa krav på revisorn? Frågan kommer att uppstå kring hur revisionsprodukterna ska se ut. Kommer den att bli uppdelad på full revision och mer riktad revision och hur kommer i så fall kvalitetssäkringen att utföras?

I denna uppsats har vi utgått från revisorernas erfarenheter och kunnande men en intressant aspekt är att undersöka även hur intressenterna uppfattar kvalité och kontroll inom revisionsbranschen. Detta för att få en heltäckande bild av revisionsprodukten.

## Källförteckning

- Affärsdata. (Elektronisk). Kristianstad: Högskolan, biblioteket. Tillgänglig: <[http://www.hkr.se/default\\_\\_\\_925.aspx](http://www.hkr.se/default___925.aspx)>/Databaser/Affärsdata/Företag/Aktiebolag/Alla. (2010-01-04).
- Armour, John & McCahery, Joseph A (2006). *After Enron: Improving Corporate Law and Modernising Securities Regulation in Europe and the US*. I Armour, John & McCahery, Joseph A (red.) (2006). *After Enron-Improving Corporate Law and Modernising Securities Regulation in Europe and the US*. Portland: Hart Publishing.
- Baldvinsdottir, Gudrun & Johansson, Inga-Lill (2006). Förtroende som illusion - skärpt reglering av revision. I Johansson, Inga-Lill, Jönsson, Sten & Solli, Rolf (red.) (2006). *Värdet av förtroende*. Malmö: Studentlitteratur.
- Benston, George J & Hartgraves, Al L (2002). Enron: what happened and what can we learn from it. *Journal of Accounting and Public Polic*, vol. 21:2, ss. 105-127.
- Bergmash, Mikael & Strid, Mats (2006). Förväntningars betydelse i den förtroendeskapande processen. I Johansson, Inga-Lill, Jönsson, Sten & Solli, Rolf (red.) (2006). *Värdet av förtroende*. Malmö: Studentlitteratur.
- Brodin, Madeleine (2009-11-27). Disciplinärende Dnr 2003-1393. Revisorsnämnden.
- Brodin, Madeleine (2009-11-27). Disciplinärende Dnr 2003-1484. Revisorsnämnden.
- Brodin, Madeleine (2009-11-27). Disciplinärende Dnr 2003-1485. Revisorsnämnden.
- Brodin, Madeleine (2009-11-27). Disciplinärende Dnr 2004-89. Revisorsnämnden.
- Brodin, Madeleine (2009-11-27). Disciplinärende Dnr 2004-740. Revisorsnämnden.
- Brodin, Madeleine (2009-11-27). Disciplinärende Dnr 2007-1493. Revisorsnämnden.
- Brodin, Madeleine (2009-11-27). Disciplinärende Dnr 2007-1494. Revisorsnämnden.

- Cameran, Mara (2008). Auditing in Italy: the development of a highly-regulated setting before and after the Parmalat case. I Quick, Reiner, Turley Stuart & Willekens Marleen (red.) (2008). *Auditing, Trust and Governance. Developing regulation in Europe*. Oxon: Routledge.
- Carrington, Thomas (2007). *Framing Audit Failure*. Stockholm: Stockholms universitet.
- Christensen, Lars, Engdahl, Nina, Gräas, Carin & Haglund, Lars (2001). *Marknadsundersökning- en handbok*. Lund: Studentlitteratur.
- Deakin, Simon & Konzelmann, Suzanne J (2006). Corporate Governance after Enron: An Age of Enlightenment. I Armour, John & McCahery, Joseph A (red.) (2006). *After Enron- Improving Corporate Law and Modernising Securities Regulation in Europe and the US*. Portland: Hart Publishing.
- Edmondson, Gail & Cohn, Laura (senast uppdaterad 2004) *How Parmalat went sour*. (Elektronisk). Kristianstad: Högskolan, biblioteket. Tillgänglig: <http://web.ebscohost.com/ehost/detail?vid=5&hid=5&sid=910cc1e5-a8a3-4e0cbe5d083d840a5ad0%40sessionmgr12&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=afh&AN=11815706>. (2009-11-10)
- Eilifesen, Aasmund & Willekens, Marleen (2008). In the name of trust: some thoughts about trust, audit quality and audit regulation in Europe. I Quick, Reiner, Turley, Stuart & Willekens, Marleen (red.) (2008). *Auditing, Trust and Governance. Developing regulation in Europe*. Oxon: Routledge.
- Erlingsdóttir, Gudbjörg & Jonnergård, Karin (2006). *Att trola med kvalitetsssäkring. En jämförelse mellan hälso- och sjukvården och revisionsbranschen*. Studentlitteratur.
- FAR SRS. *Kvalitetskontroll*.(Elektronisk). Tillgänglig: <<http://www.farsrs.se>>/Om branschen/Kvalitetskontroll. (2009-12-01)
- FAR:s *Revision – En praktisk beskrivning* (2006). Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR SRS *Samlingsvolymen 2009. Revision* (2009) Stockholm: FAR SRS Förlag AB.
- Ferrarini, Guido & Giudici, Paolo (2006). Financial Scandals and the Role of Private Enforcement: The Parmalat Case. I Armour, John & McCahery, Joseph A (red.) (2006). *After Enron- Improving Corporate Law and Modernising Securities Regulation in Europe and the US*. Portland: Hart Publishing.

- Goetsch, David L & Davis, Stanley (1994). *Introduction to Total Quality. Quality, Productivity, Competitiveness*. New York: Macmillian College Publishing Company Inc.
- Gometz, Ulf (2006). Med uppdrag att skapa förtroende. I Johansson, Inga-Lill, Jönsson, Sten & Solli, Rolf (red.) (2006). *Värdet av förtroende*. Malmö: Studentlitteratur.
- Grundberg, Karin (senast uppdaterad 2007). *Carnegiesmäll för KPMG*.(Elektronisk). Tillgänglig: <http://di.se/nyheter/?page=/Funktioner/ArtikelKommentarer.aspx?FarticleId%3D2007%255C10%255C05%255C251369%26acmShow%3Dtrue%26SectionID%3Dettan%26menusection%3DStartsidan%3BHuvudnyheter>. (2009-12-09).
- Hedelius, Patricia, (senast uppdaterad 2008). *Jakt på snabba klipp fällde Carnegie*.(Elektronisk). Tillgänglig: [http://www.dn.se/jakt på snabba klipp fällde Carnegie](http://www.dn.se/jakt_p%C3%A5_snabba_klipp_f%C3%A4llde_carnegie). (2009-11-16).
- Olsson, Dan, (senast uppdaterad 2003). *Skandiaskandalen som växte*.(Elektronisk). Tillgänglig: [http://www.dn.se/Skandiaskandalen](http://www.dn.se/skandiaskandalen). (2009-12-16).
- Patel, Runa & Davidson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund : Studentlitteratur.
- Power, Michael (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification*. New York: Oxford University Press Inc.
- Revisorsnämnden 1. *Mer om SUT och kvalitetskontroll*.(Elektronisk). Tillgänglig: <http://www.revisorsnamnden.se/rn/index.html>/Tillsyn/SUT och kvalitetskontroll/Läs mer. (2009-11-10)
- Revisorsnämnden 2. *Mer om disciplinärenden*.(Elektronisk). Tillgänglig:<http://www.revisorsnamnden.se/rn/index.html>/Tillsyn/Disciplinärenden/Läs mer. (2009-11-10)
- Rombach, Björn & Solli, Rolf (2006). Om nyttan av lagom förtroende i Johansson. I Johansson, Inga-Lill, Jönsson, Sten & Solli, Rolf (red.) (2006). *Värdet av förtroende*. Malmö: Studentlitteratur.
- Saunders, Mark, Lewis, Philip & Thornhill, Adrian (2009). *Research methods for business students*. Essex: Pearson Education Limited.



- Tackett, James, Wolf, Fran & Claypool, Gregory (2004). Sarbanes-Oxley and audit failure. A critical examination. *Managerial Auditing Journal*, vol. 19:3, ss. 340-350.
- Westerdahl, Stig (2005). »Vad har de för sig?« - om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande. I Johansson, Sven-Erik, Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (red.) (2005). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?*. Stockholm: SNS Förlag.

## Bilaga 1 – Brev till respondenterna

**Hej!**

Sänder här, enligt överenskommelse, underlag till intervjun den ... kl... Som vi pratade om per telefon kommer vår kandidatuppsats att handla om kvalitetskontroll av revision.

Intervjun beräknas ta ca 60 minuter och kommer att spelas in förutsatt att det inte medför problem för Er.

Era svar och företaget kommer i uppsatsen att anonymiseras i största möjliga mån.

Det kan eventuellt tillkomma fler frågor vid intervjutillfället.

Om Ni har några funderingar kring intervjun kontakta:

Maria Nilsson  
Telefon 070-xxxxxxx  
Epost maria.nilsson0088@stud.hkr.se

Vi ses vid intervjun!

Med vänliga hälsningar

Författare  
Anna Hellsten  
Helena Henningsson  
Maria Nilsson

Handledare  
Stig Westerdahl, ek dr, docent  
Telefon 070-xxxxxxx  
Epost stig.westerdahl@hkr.se

## Bilaga 2 - Intervjuguide

*Detta är enbart en intervjuguide. Under intervjuens gång kommer eventuella följdfrågor att ställas.*

### **Område 1**

Vad anser Ni vara kvalité inom revision?

Hur utförs kvalitetskontrollen hos Er?

Har Ni någon annan form av kvalitetskontroll utöver den lagstadgade?

Hur många av det totala antalet revideringar blir kvalitetskontrollerade?

### **Område 2**

Att fela är mänskligt och många fel kan enkelt åtgärdas. Var går gränsen? När klassas revisionen som misslyckad och hur ofta sker detta?

Intressenterna deltar inte i själva revisionsprocessen och vet därför oftast inget om kvalitén. Vad gör Ni för att upprätthålla intressenternas tillit till revisionsförfarandet? Upplever Ni att brist på förtroende är ett problem i relationen mellan revisorn och intressenterna?

### **Område 3**

Skandalerna kring företag som Enron, Parmalat, Skandia och Carnegie anses ha skadat, kanske till och med förstört intressenternas förtroende för revisorsprofessionen. Upplever Ni att dessa företagsskandaler har skadat förtroendet för den svenska revisorsprofessionen?

I 2000-talets stora ekonomiska företagsskandaler har egenintresse och girighet prioriterats framför professionella värderingar. Vad gör Ni för att upprätthålla yrkesetikern och yrkeskårens professionella värderingar?