



Institutionen för ekonomi
RC02

Kandidatuppsats
HT-2005

Revisorsyrket i förändring

Handledare:
Agneta Erfors

Författare:
Ramin Esmailzadeh
Camilla Nilsson
Jeanette Reslow

Förord

Främst vill vi tacka Agneta Erfors som handlett denna uppsats, tack Agneta!

Vi vill tacka respondenterna för deras medverkan och entusiasm. Göran Raspe för Revisorsnämnden, Ulf Tidbeck för FAR, Dan Brännström generalsekreterare för FAR, Kerstin Johansson revisor på Ernst & Young och Bengt Nilsson, Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Utan deras medverkan hade vi inte nått detta resultat.

Kristianstad 2005- 01- 20.

Ramin Esmailzadeh, Camilla Nilsson och Jeanette Reslow

Abstract

Changes in the society engender changes in the practice of the auditor profession. Stricter laws, more detailed recommendations, and demands from the auditor's clients have increased. The auditor constitutes a profession and therefore it is important that there is a trust since the auditor is the one that certifies the quality of the company's economical information.

The overall aim is, with contribution from neo institutional theory and agency theory, to contribute to an increase of knowledge about the changes in the auditor profession.

DiMaggio and Powell (1991) have identified three different mechanisms within the neo institutional theory that creates similarities in the organizational fields. These three mechanisms are the coercive, the mimetic and the normative changes.

In all the results have been analyzed and construed which lead us to find substantial changes, above all concerning the auditor's practice of profession.

Sammanfattning

Förändringar i samhället skapar förändringar i revisorsutövandet. De påtagligaste förändringarna inom revisorsyrket har skett under de senaste fem åren. Det har införts strängare lagar och mer detaljerade rekommendationer och dessutom har kraven från revisorns intressenter ökat. Detta är till stor del en följd av redovisningsskandalerna. Eftersom revision utgör en profession är det viktigt att det finns förtroende för revisorn av den anledningen att revisorn kvalitetssäkrar företagens ekonomiska information.

Syftet är att med hjälp av nyinstitutionell teori och agentteori bidra till ökad kunskap om förändringar i revisorsyrket.

Studien riktar fokus mot vilka faktorer som påverkar revisorsyrket men också hur dessa faktorer skapar förändringar i yrkesutövandet. DiMaggio och Powell (1991) identifierar tre olika mekanismer inom nyinstitutionell teori som skapar likhet inom de organisatoriska fälten. Dessa är de tvingande, mimetiska och normativa förändringarna.

Arbetets metodologiska ansats är kvalitativt inriktad. Fyra djupintervjuer har genomförts samt deltagande i ett seminarium. Utskrifterna från dessa tillsammans med sekundärmaterial såsom lagtext, artiklar och andra typer av dokument utgör studiens empiriska material. Detta har analyserats och tolkats vilket resulterat i att vi funnit påtagliga förändringar, framförallt i revisorns arbetsutövande.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
Revisionslagen	Revisionslag (1999:1079)
Revisorsförordningen	Förordning (1995:665) om revisorer
Revisorslagen	Revisorslag (2001:883)
RS	Revisionstandard i Sverige
SOA	Sarbanes Oxley Act

Figurförteckning

Figur 6:1	Revisorers position mellan redovisningsskyldiga företag och redovisningsberättigade intressenter.
Figur 6:2	Revisorns roll i förhållande till intressenterna.

Tabellförteckning

Tabell 7:1	Sammanfattande tabell av analysen.
------------	------------------------------------

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 TEORETISK REFERENS RAM	5
1.3 AVGRÄNSNING	5
1.4 DISPOSITION	6
2 METOD	7
2.1 METODOLOGISK DISKUSSION	7
3 TEORI.....	10
3.1 NYINSTITUTIONELL TEORI.....	10
3.1.1 Institutioner	10
3.1.2 Institutionernas grundpelare	11
3.1.3 Institutionella förändringar.....	12
3.1.4 Institutionens påverkan på revisorn	14
3.2 AGENTTEORI	15
3.2.1 Agent- och riskproblem	15
3.2.2 Agentkostnad och kontrakt	16
3.2.3 Revisorns roll i agent- och principalförhållandet	17
3.3 KAPITELSAMMANFATTNING	18
4 EMPIRISK METOD	19
4.1 VAL AV ÄMNE	19
4.2 VAL AV UNDERSÖKNINGSOBJEKT	19
4.3 VAL AV DATAINSAMLINGSMETOD	20
4.4 VAL AV RESPONDENTER	21
4.4.1 Presentation av respondenterna	21
4.5 VAL AV FRÅGOR	22
4.6 STUDIENS TROVÄRDIGHET	23
4.7 KAPITELSAMMANFATTNING	24
5 REVISION OCH PROFESSION	25
5.1 REVISION.....	25
5.1.1 Ägare – Revisor - Företagsledning.....	25
5.2 PROFESSION - FÖRTROENDE	26
5.3 KAPITELSAMMANFATTNING	27
6 REVISORSYRKET	28
6.1 ARBETSSÄTTET	28
6.1.1 Effektivitet inom revisorsarbetet.....	31
6.1.2 Konsultrollen	32
6.1.3 Internationalisering	32
6.1.4 Revisionsberättelsen	33
6.2 KOMPETENS	34
6.3 REGLER SOM STYR REVISORN	36
6.3.1 Revisorslagen	36
6.3.2 Aktiebolagslagen	38
6.3.3 Revisorsnämnden.....	39
6.3.4 FAR.....	41
6.3.5 Revisionsstandard i Sverige.....	42
6.3.6 Det 8:e direktivet.....	43
6.3.7 Sarbanes- Oxley Act (SOA)	44
6.3.8 Bolagsstyrningskoden.....	45

6.4 ANSVARET FÖR DEN LÄMNADE INFORMATIONEN	47
6.5 INTRESSENTERNAS KRAV PÅ REVISORN	48
6.5.1 Förväntningsgap.....	49
6.6 SMÅ OCH STORA UPPDRAG SAMT KUNDERNAS KRAV	51
6.7 THE BIG FOUR.....	51
6.8 KOLLEGOR	52
6.9 KONKURRENTER	52
6.10 KAPITELSAMMANFATTNING	53
7 ANALYS	55
7.1 ARBETSUTFÖRANDET	55
7.1.1 Intern kontroll.....	55
7.1.2 Organisering av revisorsarbetet.....	57
7.1.3 Effektivisering.....	58
7.1.4 Revisionsberättelsen	59
7.1.5 Internationalisering	61
7.1.6 Konsultrollen	62
7.2 EXTERN KONTROLL	63
7.2.1 Bibehållen auktorisation.....	63
7.2.2 Kvalitetssäkring	64
7.3 INTERORGANISATORISKA RELATIONER	64
7.3.1 Konkurrenter	64
7.3.2 Uppdragsorganisationer	65
7.4 OMVÄRLDSRELATIONER.....	66
7.5 YRKESKULTUREN	67
7.6 FÖRÄNDRINGAR OCH FÖRÄNDRINGSMEKANISMER, EN SAMMANFATTNING	68
8 AVSLUTNING	70
8.1 FRAMTIDEN I REVISORSYRKET	72
8.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	73

REFERENSLITTERATUR**BILAGOR**

1 Inledning

I detta kapitel redogörs för bakgrunden till ämnesvalet samt problemdiskussion och syfte. Här introduceras teoretiskt referensram där valet av teori presenteras. Avslutningsvis diskuteras avgränsningar och disposition.

1.1 Bakgrund

Både lagar och omvärldsfaktorer förändras över tiden. Detta präglar såväl enskilda individer som olika typer av professioner. Med referens till de tankar och idéer som finns inom den nyinstitutionella teorin (DiMaggio och Powell, 1991) kan man här tala om att nya institutioner utvecklas – institutioner som styr och reglerar men också vägleder olika aktörers tänkande och handlande. Institutionella förändringar återfinns även inom revisorsområdet. I denna studie riktas intresset mot sådana krafter som skapat institutionella förändringar. De institutionella förändringarna kommer därefter att kopplas till agentteorin och förhållandet mellan agent och principal.

Förändringar i lagstiftningen har lett till ökade krav på revisorn. Som exempel kan nämnas den nya revisorslagen som trädde i kraft 2002. Den nya lagen bidrog till att analysmodellen¹ blev lagstadgad och gav ökat fokus på oberoendet. Dessa regler ska kunna garantera kvalitet på revisorns arbete gentemot sina intressenter.

¹ Analysmodellen består av fem punkter som beskriver ett antal hotsituationer som kan förekomma inom revisorns uppdragsgranskning. Innan uppdraget påbörjas måste revisorn pröva dessa punkter och klargöra om något eller några av dessa hot påverkar revisorns opartiskhet och självständighet. Se vidare avsnitt 6.3.1.

Händelser i samhället skapar också förändringar i revisorsutövandet. Ett sådant exempel är redovisningsskandalerna i början av 2000-talet. Eftersom revisorn kvalitetssäkrar informationen åt intressenterna är det viktigt att det finns förtroende för revisorn, men detta förtroende rubbades kraftigt i och med de uppmärksammade redovisningsskandalerna (Svenska Dagbladet, 2004-11-24). Genom detta fick omvärlden en negativ syn på företagsledningar och revisorernas opartiska granskning. Detta ledde till strängare lagar och rekommendationer i Sverige, exempelvis ny revisorslag. Även införandet av Sarbanes Oxley Act (SOA)² i USA var en direkt åtgärd för att återuppbygga tilltron för företagens redovisning. Men enligt Dan Brännström, generalsekreterare för FAR, är redovisningsskandalerna internationellt sett inte många, tio till tolv som mest. Redovisningsskandalerna har inneburit mer lagreglering och mindre självreglering.

Det har även skett andra betydande förändringar som torde påverka revisorsyrket. I denna uppsats kommer det att studeras vilka de övriga förändringarna är och hur de har påverkat yrket. Exempelvis undersöks hur den tekniska utvecklingen i samhället påverkat revisorns arbetsprocess. Men även hur företagens expansion och komplexitet har påverkat revisionen. Dessutom undersöks huruvida det krävs högre kompetens för revisorn idag.

Revisorsyrket som forskningsfält

Befintliga studier som behandlar revisorsyrket domineras av revisorns oberoende. Diamant (2004), studerar i sin avhandling, den svenska regleringen av revisorns oberoende. Dessutom gör Gräll och Holma (2003), Ljungholm (2001), Axenstig och Björklund (2002) i sina uppsatser studier om revisorerers syn på oberoendet. Syftet i dessa uppsatser, liksom i många av de uppsatser som tar upp just oberoendefrågan, är att beskriva och skapa förståelse för hur revisorn ser på

² SOA syftar till att förbättra innehållet och tillförlitligheten i den ekonomiska information företaget lämnar. Till exempel måste VD och finanschef personligen intyga att de lämnade finansiella rapporterna är rättvisande och att de inte innehåller felaktiga eller utelämnade faktauppgifter. Se vidare avsnitt 6.3.7.

oberoendet. Slutsatsen i dessa uppsatser, är att det är lätt att bevara oberoendet i de flesta situationer, på grund av att revisorerna är måna om sitt rykte och det är det som de bygger hela sin överlevnad på.

Det finns en uppsats (Mörk & Johansson, 1999) som behandlar revisorsfunktionen, förr, nu och i framtiden. Där studeras vilka faktorer som har varit viktiga för förändringsprocessen i revisorsfunktionen, vilka faktorer revisorer idag upplever som viktiga och hur framtiden för revisorsfunktionen kan komma att se ut. De fann tre faktorer som varit betydande för revisorsfunktionens utveckling, omvärldsförändringar, arbetsteknikförändringar och rollen gentemot kunden.

Det som skiljer vårt arbete från Mörk och Johansson (1999), är att vår uppsats behandlar förändringarna i revisorsyrket utifrån nyinstitutionell teori. Mörk och Johansson däremot gör en historisk överblick av förändringarna i revisorsyrket utifrån revisorsfunktionerna. Den största skillnaden är dock att vår studie även belyser redovisningsskandalernas påverkan på revisorsyrket.

Vår studie behandlar ett område där det inte finns många befintliga studier. Vi behandlar viktiga förändringar inom revisorsyrket i syfte att få ökad kunskap om hur dessa har påverkat yrkesutövandet. Eftersom man kan urskilja var de största förändringarna har skett och vilken mekanism som har bidragit till detta kan studien beskriva vad det är som inverkar på revisorsyrket och hur känslig revisorns relation med omvärlden är. I vår studie har vi kategoriserat och beskrivit förändringarna utifrån olika områden såsom arbetsutförandet, extern kontroll, interorganisatoriska relationer, omvärldsrelationer och yrkeskulturen.

Enligt Öhman (2004:17) har en stor del av den revisors relaterade forskningen genomförts med utgångspunkt från agentteorin och relationen mellan principaler och agenter.

Peter Öhman har i sin avhandling (2004) forskat kring hur svenska revisorer enligt nuvarande regelverk och praxis ser på granskningen och bedömningen av redovisningsinformation som lämnas av börsnoterade bolag. Vidare studerar han hur svenska revisorer ser på möjligheter och konsekvenser av att göra uttalanden om denna information om de tillåts gå utanför nuvarande regelverk och praxis. Studien är inriktad på revision av börsnoterade företags redovisningsinformation. Eftersom forskningsfrågorna är formulerade av typen ”hur” kan Öhmans avhandling både anses vara av kvantitativ och kvalitativ karaktär. Öhmans studie präglas dessutom av en abduktiv ansats.

Öhman (2004) ger förslag till fortsatt forskning kring studier om hur revisorer integrerar med andra revisorer, hur de förhåller sig till sina klienter och till intressenterna. Detta har delvis besvarats i vår uppsats eftersom vi har behandlat hur revisorer blir påverkade av sina kollegor och konkurrenter, hur de anpassar sig till uppdragsorganisationerna och slutligen hur de anpassar sig till andra intressenters påtryckningar. Dessa områden ses i vår uppsats utifrån nyinstitutionell teori.

Mot bakgrund av att vi vill försöka förstå hur händelser i samhället påverkar revisorsyrket förefaller det intressant att besvara nedanstående forskningsfråga och syfte.

Vilka förändringar har uppstått i revisorsyrket och vilka mekanismer har förorsakat dessa förändringar?

Syftet är att med hjälp av nyinstitutionell teori och agentteori bidra till ökad kunskap om förändringar och förändringsmekanismer inom revisorsyrket.

1.2 Teoretisk referensram

För att kunna analysera, tolka och förstå det empiriska materialet har vi valt att arbeta med två teorier, nyinstitutionell teori samt agentteori. Nyinstitutionell teori har valts för att tillhandahålla begrepp för att tolka och förstå institutionella förändringar och hur sådana förändringar uppstår. Revisorsbranschen kan ses som ett organisatoriskt fält där revisorn verkar. Inom detta fält finns mekanismer som förorsakar förändringar. Detta för att skapa likheter, isomorfism. Med hjälp av nyinstitutionell teori vill vi bidra till ökad förståelse över hur förändringarna i samhället har påverkat revisorns arbetssätt och agerande. De institutionella förändringarna kommer att kopplas till agentteorin. Inom agentteorin behandlas agent- och principalförhållandet och vilken funktion revisorn har i detta förhållande samt hur han hanterar de problem som kan uppstå.

I nyinstitutionell teori behandlas de tvingande, mimetiska och normativa förändringar. Utifrån nyinstitutionell teori urskiljs olika förändringar och dess påverkan på revisorsyrket.

1.3 Avgränsning

Uppsatsen kommer endast att behandla förändringarna som har skett utifrån respondenternas upplevelser under sin yrkesverksamma tid med start på 1960-talet. Avgränsningen sker därför utifrån denna tidsperiod.

Uppsatsen är inte inriktad på att göra jämförelse mellan förr och nu, utan fokuserar på vilka förändringar som skett och vilka mekanismer som bidragit till detta. Genom att avgränsa uppsatsen till respondenternas upplevelser fångas de mest centrala områdena för hur revisorn har påverkats av förändringarna.

1.4 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i åtta kapitel. Det första kapitlet behandlar bakgrunden till uppsatsen, forskningsfrågor och syfte. I det följande kapitlet behandlas den vetenskapliga metoden där det praktiska tillvägagångssättet för att uppfylla syftet beskrivs. Det tredje kapitlet behandlar de generella teorier som används för att analysera det empiriska materialet. Här diskuteras valda delar inom nyinstitutionell teori och agentteorin. I det fjärde kapitlet beskrivs den empiriska metoden. Här presenteras också respondenterna och en diskussion förs kring ämnesval och datainsamlingsmetod. Vidare beskrivs hur urvalet av respondenter har gått till och vilka frågor som ställdes under intervjuerna. Uppsatsens femte kapitel är en inledning till kapitel sex där revisorsyrket och dess förändringar beskrivs. Här förenas sekundärdata med det empiriska materialet.

Därefter följer ett analyskapitel där vi med hjälp av respondenternas svar kopplar empiri mot nyinstitutionell teori och agentteori. Uppsatsen avslutas med slutsatser och förslag till fortsatt forskning.

2 Metod

I detta kapitel görs en beskrivning av tillvägagångssättet för uppsatsen. Här beskrivs varför en kvalitativ ansats har valts och hur insamlad data behandlats. Vi argumenterar också för varför vi valt att använda nyinstitutionell teori och agentteori som teoretisk referensram.

2.1 Metodologisk diskussion

Med utgångspunkt av uppsatsens syfte och problem har metodologiska överväganden gjorts. Uppsatsen kretsar kring förändringar och förändringsmekanismer.

För att skapa en bild av hur revisorsyrket är idag, studerades inledningsvis litteratur, artiklar och lagar som berör revisorsarbetet. För att finna ytterligare litteratur, böcker, vetenskapliga artiklar och avhandlingar som var väsentliga för undersökningen användes Kristianstad högskolas tillgängliga databaser samt Science direct. Även kurslitteratur och tidigare uppsatser har studerats.

Kvalitativ metod har valts eftersom egenskaperna hos de data som samlas in och analyseras är svåra att kvantifiera. Insamling och analys av kvalitativ data präglas i hög grad av flexibilitet och anpassning till den intervjuande så att dennes förutsättningar sätts i fokus (Darmer, 1995:127). Syftet med detta tillvägagångssätt är att man genom analysen ska kunna få till stånd en så tillförlitlig återgivning som möjligt av strukturer, handlingsmönster och den sociala ordning som upptäckts hos deltagarna i undersökningen (Holme & Solvang 1997:93). Genom en kvalitativ undersökning finns större närhet till den som studeras (Holme & Solvang 1997:94). Genom detta sätt att metodiskt angripa problemen ligger därför en förutsättning som rör fysisk närhet,

ömsesidig tillit och förståelse mellan forskare och undersökta personer. Enligt Holme och Solvang (1997) bygger en sådan situation på närhet och förståelse. Forskaren måste i möjligaste mån försöka få fram de uppfattningar som är personernas egna. Detta är något man uppnår bäst genom att gå in i rollen som den intresserade lyssnaren.

I syfte att åstadkomma avbildning tillämpas vanligen ett deduktivt angreppssätt det vill säga forskaren går från teori till empiri. Baserat bland annat på litteraturstudier bygger kunskapsbilden upp en teori som skall avbilda verkligheten och beskriva hur den företeelse som står i fokus fungerar. Sättet att närma sig den empiriska verkligheten styrs vid deduktion av den i förväg uppställda teorin om hur verkligheten är beskaffad och de metodprocedurer som är nödvändiga för att verifiera eller falsifiera teorin. (Lindfors-Johansson 1993:58)

Vid en induktiv metod är syftet att bygga upp en teori som är tillräckligt grundad i flera relevanta fall. Att använda teoretiskt perspektiv kan ha fördelar då det sammanfogar studier med ett redan existerande kunskapsområde (Saunders, et al 2000:390). En induktiv ansats innebär att observationer om en företeelse eller ett fenomen bildar begrepp eller föreställningar som beskriver företeelsen.

Denna uppsats utgick inledningsvis från den teoretiska referensramen när intervjufrågorna formulerades. Men inte i syfte att testa en i förväg uppställd teori med hjälp av hypoteser utan istället för att skapa en i förväg uppställd tolkningsstruktur. I och med att vi inledde arbetet med utgångspunkt från vår teoretiska referensram finns det deduktiva inslag i vår metodologiska ansats. Bearbetningsprocessen av det empiriska materialet har däremot en mer induktiv karaktär. Detta tillvägagångssätt har gjort att uppsatsen har fått en abduktiv karaktär vilket är en blandning mellan dessa båda angreppssätt. Detta angreppssätt är en slags växelverkan mellan teori och empiri.

Abduktion torde vara den metod som i realiteten används vid många fallstudie-baserade undersökningar. Metoden är en slags kombination av de två tidigare nämnda angreppssätten, induktiv och deduktiv. Abduktion utgår från empirisk fakta liksom induktionen, men avvisar inte teoretiska föreställningar och ligger därför närmare deduktionen. (Alvesson & Sköldberg 1994:42)

För att analysera och tolka det empiriska materialet tillämpades två teorier, nyinstitutionell teori samt agentteori. Detta skede av uppsatsen har en induktiv karaktär vilket innebär att forskningsprocessen inte här kan planeras helt och utformas före de empiriska studierna utan måste växa fram parallellt med forskningsprojektets genomförande. Därför är öppenhet och en ifrågasättande attityd hos forskaren väsentlig (Lindfors-Johansson 1993:58).

Datainsamlingsmetoden har bestått av intervjuer av erfarna auktoriserade revisorer inom FAR och Revisorsnämnden samt revisorer från två av de riktstäckande revisionsbyråerna. Genom att revisorerna delade med sig av sina upplevelser och erfarenheter framkom, efter tolkning och analysering av informationen, en bredare kunskap och förståelse över ämnet. Den empiriska metoden beskrivs ingående i kapitel fyra.

3 Teori

I detta kapitel presenteras de områden inom nyinstitutionell teori och agentteori som fungerat som teoretisk referensram i detta arbete. I slutet av varje teoriavsnitt redogörs för revisorsyrket utifrån respektive teori.

3.1 Nyinstitutionell teori

I följande avsnitt beskrivs delar av den nyinstitutionella teorin.

3.1.1 Institutioner

Det finns lika många definitioner av begreppet institution som det finns författare som behandlar ämnet. Centralt för dem alla är dock tanken att institutioner ger uttryck för vanemässiga handlingar och att dessa handlingar legitimeras av de normer, värderingar, lagar, traditioner eller vanemässiga tänkande som institutioner består av. Flertalet författare är dessutom överens om att institutioner både möjliggör och begränsar handlingar. (Erlingsdóttir 1999:17)

Erlingsdóttir (1999) refererar till Berger och Luckmann (1966/1979) som menar att institutioner kan betraktas som ett resultat av människans behov av att skapa rutiner i sitt sätt att handla. Enligt Berger och Luckmann (1966/1979) spar rutiner energi och möjliggör andra icke vanemässiga handlingar som reflektioner och innovationer. Dessa författare påpekar dessutom att en institutions existens i sig själv innebär att människors handlingar automatiskt har ställts under social kontroll. Om inte den sociala kontrollen fungerar behövs

andra typer av styr- och kontrollmekanismer såsom lagar och förordningar (Erlingsdóttir 1999:18).

Hodgson (1988) beskriver institutioner som bärare av normer och värderingar, som syftar till att reducera graden av osäkerhet vid interaktion genom att tillhandahålla information och ge stabilitet. Institutioner begränsar och möjliggör på så sätt individuella handlingar inom organisationen (Erlingsdóttir 1999:18).

En institution är en organiserad och etablerad struktur eller procedur, baserad på för givet tagna formella eller informella, medvetna eller omedvetna regler (Johansson 2002:17).

3.1.2 Institutionernas grundpelare

Erfors (2004) refererar i sin avhandling till Scott (1995) som menar att det finns tre olika typer av strukturer och aktiviteter som skapar institutioner, regulativ, normativ och kognitiv struktur. Detta är de tre fundamentala grundpelarna (Erfors 2004:98).

Den *regulativa aspekten* kan i någon mån omfattas av alla institutionalister. De är överens om att institutioner begränsar och reglerar beteenden. Särskild vikt läggs vid regelskapande, övervakning och sanktioner.

Den *normativa aspekten* är det legitima tillvägagångssättet för att nå de sociala målen och det man eftersträvar. Det handlar om rättigheter och skyldigheter, om att uppfylla förväntningar och göra vad olika roller kräver av rollinnehavaren.

Den *kognitiva aspekten* är den kunskapsmässiga basen. Sociala aktörer handlar på vissa sätt, följer vissa för givet tagna regler och rutiner och kan inte tänka sig att göra något annorlunda.

DiMaggio och Powell säger att institutioner inte bara är en fråga om kognitiva faktorer, organisationer anpassar sig till institutionella regler inte bara därför att dessa tas för givna eller betraktas som normativt bindande, utan för att sådan anpassning belönas. Det handlar om makt, beroende och resurstillgång. (Johansson 2002:32)

Sammantaget kan sålunda institutioner betraktas som något som reglerar och styr mänskliga tankar, beteende och handlingar (Hobler, et al 2005:26).

3.1.3 Institutionella förändringar

Organisationer inom ett fält tenderar att bli allt mer lika varandra och orsakerna till detta är bland annat marknadskonkurrens och institutionella krafter (Erfors, 1994:103). Organisatoriska fält består av organisationer vilka på ett eller annat sätt utbyter exempelvis kunskap, regelverk eller professionella värderingar med varandra (Erlingsdóttir 1999:22). Utmärkande för organisationer inom ett fält är att de sysslar med ungefär samma saker, har en strukturell likhet och idémässig gemenskap (Erfors 2004:22).

Enligt DiMaggio och Powell (1991) finns det tre olika former av mekanismer som skapar förändringar och leder till att organisationer inom ett fält tenderar att bli lika varandra. Dessa är de tvingande, normativa och mimetiska förändringarna (Johansson 2002:44).

De *tvingade förändringar* i en organisation skapas genom både formella och informella påtryckningar. Staten, spelar här en nyckelroll. Genom lagstiftning

kan staten direkt reglera eller på mer indirekta sätt förändra verksamheter inom olika områden. Förutom staten är det även kreditgivare, företag i monopolställning och andra mäktiga organisationer som spelar en viss roll. Grunden för den tvingande likformighetssträvan är att det finns ett beroendeförhållande (Johansson 2002:44).

En annan orsak till de tvingande förändringarna kan vara samhälliga förväntningar som i sin tur frambringar förändringar i enskilda företag. Dessa påtryckningar och förändringar kan uppfattas på flera olika sätt, t ex som tvång, övertalning eller till och med som en inbjudan. (Hobler, et al 2005:27)

Normativa förändringar är något som successivt växer fram inom professionen. Förändringarna är inte lagreglerade, men genomförs för att skapa legitimitet. Det normativa trycket är ett resultat av professionalismen och man försöker definiera legitima arbetsmetoder (Alonso, 2005-12-21).

Mimetiska förändringar har osäkerheten som drivkraft. Finns det problem och osäkerheter inom organisationerna, kan dessa lösas genom att man imiterar framgångsrika organisationer. Genom att efterlikna varandra skapas en sorts yrkespraxis. Organisationerna inom ett visst fält som betraktas som framgångsrika, imiteras av andra i syfte att vinna liknande framgång eller åtminstone få något av den framgångsrika organisationens legitimitet. (Johansson 2002:44)

Allt fler organisationer anställer mer personal med professionell utbildning. Genom denna likformiga utbildning skapas likartade organisationer. De upprätthåller nätverk som gör att de bibehåller sin likhet och sprider nya impulser inom den egna gruppen. (Johansson 2002:45)

3.1.4 Institutionens påverkan på revisorn

Revisorsbranschen kan enligt nyinstitutionell teori betraktas som ett organisatoriskt fält. Inom detta fält verkar revisorn. Eftersom revisorsyrket betraktas som en profession omges revisorerna av starka påtryckningar från samhället och revisorsarbetet är hårt reglerat genom lagar vilket styr och reglerar revisorernas handlingar och beteende. Detta är den regulativa aspekten inom revisorsbranschen.

När nyinstitutionell teori tillämpas inom revisorsyrket är det med utgångspunkt i olika typer av förändringar. Dessa utifrån DiMaggio och Powells (1991) tvingande, normativa och mimetiska förändringar.

De tvingande förändringarna kan till exempel ske genom lagar, rekommendationer, men även genom samhälliga påtryckningar eftersom revisorn tvingas anpassa sig efter dessa förändringar.

De normativa förändringarna är något som successivt skapas. Inom revisorsyrket kan det vara svårt att skilja mellan de tvingande och normativa förändringarna. Detta på grund av att rekommendationerna har en nära koppling till båda förändringarna. FAR ger ut rekommendationer som revisorns arbetssätt påverkas av. Själva revisionsprocessen blir anpassad efter dessa rekommendationer och därför kan det vara svårt att inte påverkas på ett tvingande sätt. Men rekommendationer är till för att ge råd om hur man bör göra. De normativa förändringarna är framför allt till för att skapa legitimitet i yrkesutövandet.

De mimetiska förändringarna är ett annat sätt för hur revisorn påverkas. Här kan nämnas andra byråer och kollegernas inverkan på den enskilde revisorns sätt att utöva yrket.

3.2 Agentteori

Agentteorin beskriver relationen mellan två ekonomiskt agerande parter, principalen och agenten. Principalen anställer agenten för att få ett uppdrag utfört.

Perloff (2004) menar att i situationer där principalen anställer agenten uppstår ett problem med att motivera agenten att agera som principalen önskar. Båda parterna försöker skapa maximal nytta åt sig själv, men principal-agentrelationen är pareto-optimal, vilket innebär att då den enas nytta ökar så minskar den andres. Därför utformar principalen kontrakt för att få agenten att agera på ett sätt som är i principalens intresse.

Principalens roll som informationsbedömare gör att deras främsta uppgift är att ta fram ett informationssystem som gör att agenten får rätt information för sitt beslutsfattande. Detta i sin tur gör att agenten fattar beslut som går i linje med principalens intresse. (Hendriksen 1992:206)

Inom ekonomi behandlar agentteorin problemen och svårigheterna som uppstår i situationer när informationen är ofullständig då en principal anlitar en agent. Principalen hamnar i underläge då agenten har ett informationsövertag och kan på detta sätt tillhandahålla sig mer belöning än vad han är värd, utifrån den arbetsprestation han har utfört. (Issa, et al 2004:13)

3.2.1 Agent- och riskproblem

Det finns två problem som kan uppstå mellan agenten och principalen:

Agentproblem uppkommer eftersom det finns en målkonflikt mellan de båda parterna eftersom det är mycket svårt, och förhållandevis kostsamt, att övervaka

agentens faktiska bidrag. Detta leder till att principalen inte kan kontrollera att dennes intressen följs. (Dunn 1996:4)

Riskproblem uppstår då principalen och agenten har olika attityder när det gäller risk. Resultatet av detta kan bli att de båda parterna föredrar olika alternativ till följd av olika riskpreferenser. (Dunn 1996:4)

3.2.2 Agentkostnad och kontrakt

Enligt Nygaard och Bengtsson (2002) kan principalen aldrig vara riktigt säker på att agenten har samma intressen som principalen. Det finns således alltid en risk för att deras intressen skiljer sig åt och att agenten kommer att handla i eget intresse. För att undvika detta problem krävs det att principalen på något sätt kan motivera agenten. Genom att erbjuda agenten bonus eller andra kompensationer, kan risken för egenintresse minska (Scott 2003:305).

Reglering sker oftast genom att parterna upprättar kontrakt. Kontrakten kan utformas så att agenten får sin belöning endast om han uppfyller det som kontraktet kräver. Eftersom agentteorin är inriktad på kontraktet mellan agenten och principalen, ligger fokus på hur man skapar det mest effektiva kontraktet mellan dem. I arbetet med detta kontrakt måste man ta hänsyn till de båda parternas egenintresse och attityd när det gäller att ta risker. (Scott 2003:305)

3.2.3 Revisorns roll i agent- och principalförhållandet

Agentteorin beskriver förhållandet mellan ägare och ledning i ett företag. Revisorn anlitas på uppdrag av ägarna för att granska ledningen eftersom det kan finnas en målkonflikt mellan ledning och ägare. I agent- och principalförhållandet kan även revisorn behandlas som ägarens agent eftersom denne anlitas av ägaren.

Som tidigare nämnts finns risken att bolagsledningen i vissa situationer kan komma att åsidosätta sin lojalitet mot principalen och detta gör att agenten måste övervakas. Revisorn utses därför av principalen för att fungera som en självständig agent som säkerställer informationen åt principalen. Han kontrollerar om de personer som fått principalens uppdrag att sköta bolagets förvaltning uppfyller sina åtaganden mot ägarna. Revisorns uppgift är att se till att bolagsledningen uppfyller sina avtalsenliga åtaganden. Revisorerna skall genom sitt arbete skapa incitament för bolagsledningen att i sin förvaltning tillvarata intressena för att på så sätt öka ägarnas kapital. (Diamant 2004:172)

För att revisorn ska kunna uppfylla de krav som ägarna har, måste han vara lojal. Han skall framstå som oberoende och genomföra en granskning av bolagsledningens förvaltning samt rapportera granskningsresultatet till stämman. Problemet med ledningen är att de har incitament att avvika från sin plikt att tillvarata ägarnas intresse. Därför övervakar revisorn agenten. Genom denna övervakningsmetod som revisorn bedriver kan informationsasymmetrin mellan ägaren och ledningen minska. Skulle man lägga denna uppgift på ägarna kommer nya övervakningskostnader att uppstå. (Diamant 2004.173)

Agentteorin betonar att revisorns granskningsfunktion är av stor vikt för företagets ägare eftersom ägande och styrning av företaget inte går hand i hand i större företag. Situationer med intressekonflikter kan förekomma då revisorn

måste bedöma vilket intresse som väger tyngst. Det ligger dock i själva uppdragets natur att han förutsätts göra bedömningar från opartisk utgångspunkt (Diamant 2004:172).

3.3 Kapitelsammanfattning

Institutioner betraktas som något som reglerar och styr mänskliga tankar, beteenden och handlingar. De finns vissa strukturer som skapar institutioner vilket kan ses ur regulativ, normativ och kognitiv aspekt. De finns tre olika former av institutionella likheter som skapar förändringar och leder till att organisationer inom ett fält blir allt mer lika varandra. Dessa är de tvingande, mimetiska och normativa förändringarna.

Agentteorin beskriver relationen mellan två parter, principal och agent. Principalen anställer agenten för att få ett uppdrag utfört. Det finns dock problem som uppstår mellan agent och principal. Dessa är agentproblem och riskproblem som grundar sig i att det finns ett informationsövertag hos agenten. För att minska informationsövertaget hos agenten kan principalen kontraktera agenten. Kontraktet är även till för att agenten inte ska handla i egenintresse. Revisorn anlitas på uppdrag av ägarna för att minska detta informationsövertag.

4 Empirisk metod

Här redogörs för tillvägagångssättet för den empiriska undersökningen och en kort presentation av respondenterna.

4.1 Val av ämne

Revisorsyrket står ständigt inför förändringar som till exempel nya lagregler och rekommendationer. Men det finns även andra mekanismer som driver fram förändringar i yrkesutövandet. Ett exempel är redovisningsskandalerna i början av 2000-talet som har lett till att revisorskåren, under de senaste åren har utsatts för negativ kritik. Förväntningarna på revisorerna har ökat bland de grupper i samhället som har intresse av att revisionen utförs på ett korrekt och oberoende sätt.

4.2 Val av undersökningsobjekt

För att kunna besvara studiens forskningsfrågor måste vi ha tillgång till ett relevant och trovärdigt empiriskt material. För att skapa en helhetssyn av revisorsbranschen har studien inriktats på två rikstäckande revisionsbyråer, ett normgivande organ och en intresseorganisation. Revisorer från Revisorsnämnden och FAR intervjuades eftersom de har en översikt över revisionsbranschen. Revisorsnämnden är tillsynsmyndighet för godkända och auktoriserade revisorer samt för registrerade revisionsbolag. FAR är en intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisorsbranschen. Eftersom yrkespraxis inte enbart utvecklas genom lagar och rekommendationer ansåg vi det vara viktigt att träffa de styrande organen,

Revisorsnämnden och FAR. Revisorsnämndens påtryckningar är tvingande medan FAR skapar normativa och mimetiska förändringar inom branschen.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers (PWC) och Ernst & Young är två av de största revisionsbyråerna i Sverige och dessa kan därför anses ha påverkats i allra högsta grad av förändringar (www.far.se).

4.3 Val av datainsamlingsmetod

En fallstudie är en studie av kvalitativ karaktär där ett fåtal undersökningsenheter ingående studeras. Fallstudier baseras på kvalitativa sekundär- och primärdata. (Christensen, et al 2001:79)

Under intervjuerna har en blandning av semistrukturerade och ostrukturerade frågor använts. För att få igång respondenterna intog vi en mer tillbakadragen, lyssnande roll i dialogen. Intervjun inleddes med en fråga där respondenterna berättade om vilka förändringar de har upplevt under sina karriärer, vilket var en ostrukturerad fråga. Enligt Darmer och Freytag (1995) ska intervjuaren lyssna aktivt och genomföra dialogen med den intervjuade på dennes villkor och följa upp det som är intressant under intervjun.

Den semistrukturerade intervjun utgår ifrån en intervjuhandling som består av en checklista med ämnen. Intervjuarens uppgift är här att se till att intervjun tar upp samtliga ämnen (Darmer & Freytag 1995:256). Denna sorts frågor ställdes för att leda in respondenterna på områden som ansågs viktiga utifrån förändringsprocessen.

4.4 Val av respondenter

För att finna lämpliga respondenter till vår undersökning kontaktades Revisorsnämnden, FAR, PWC och Ernst & Young. Vi frågade efter auktoriserade revisorer med mångårig yrkeserfarenhet som var lämpliga för denna typ av undersökning. Vi blev rekommenderade att intervjua Göran Raspe för Revisorsnämnden, och Ulf Tidbeck för FAR. Bengt Nilsson och Kerstin Johansson fick representera revisionsbyråerna. Vi ville med hjälp av Kerstin Johansson och Bengt Nilsson fånga deras upplevelser av förändringarna eftersom de är aktiva revisorer som arbetar med uppdragsorganisationerna och direkt påverkas av deras krav, samt krav från tillsynsmyndigheter och intresseorganisation.

Johansson och Nilsson valdes eftersom de är i slutskedet av sin karriär och har därför lång erfarenhet och inblick i hur revisorsyrket har förändrats. Utöver intervjuerna deltog vi i ett seminarium den 8 december 2005 i Stockholm där generalsekreteraren för FAR, Dan Brännström, berättade om "Revisorsrollen idag och i framtiden".

4.4.1 Presentation av respondenterna

Göran Raspe inledde sin karriär som revisor 1969 och blev auktoriserad 1975. Han har en bred erfarenhet från de flesta större revisionsbyråerna i Sverige. Han startade sin karriär på Sjöakers revisionsbyrå som idag ingår i Deloitte. Här stannade han fram till dess att han blev auktoriserad. Han arbetade sedan i sex år på Bolins, nuvarande KPMG. Efter detta var han VD i SPARREV som numera har splittrats och ingår i Lindebergs respektive KPMG. Fram till 60-års ålder arbetade Göran Raspe på Öhrlings PWC. Idag arbetar han med tillsyn på Revisorsnämnden.

Ulf Tidbeck började som revisor 1963 och blev auktoriserad revisor fem år senare. Han har varit verksam inom FAR under i princip hela sin yrkesverksamma karriär och sysslat mycket med utbildningar för nyanställda revisorer. Efter att ha suttit i FARs utbildningskommitté i tio år fick Ulf Tidbeck en plats i FARs styrelse. 1997 hamnade han i FARs nämnd. Idag driver Ulf Tidbeck en egen revisionsbyrå och kommer att gå i pension under 2006.

Dan Brännström är uppväxt i Trollhättan och har arbetat som revisor sedan 1981. Han startade sin karriär på Hagströms Revisionsbyrå i Göteborg som senare blev Ernst & Young. Dan Brännström har suttit i styrelsen för FAR och IREV sedan år 2000. Han har även varit lärare hos IREV och undervisat på högskolor och universitet. Idag är Dan Brännström generalsekreterare för FAR.

Bengt Nilsson inledde sin karriär med att arbeta på en redovisningsbyrå 1977 till 1981. Mellan 1984 och 1986 arbetade han på ekonomiavdelningen på Stora Enso. Sedan 1988 har han tjänstgjort på Öhrlings PWC där han har arbetat med små och medelstora företag. Bengt Nilsson har varit auktoriserad sedan 1991.

Kerstin Johansson inledde sin karriär 1961 och arbetade då med redovisning. Hon blev godkänd revisor 1977 och idag är hon anställd hos Ernst & Young där hon främst granskar små bolag.

4.5 Val av frågor

När vi formulerade våra frågor utgick vi från nyinstitutionell teori och agentteori. Intervjuerna inleddes med en ostrukturerad fråga så att respondenterna kunde prata fritt utifrån sina egna iakttagelser om förändringarna inom revisorsyrket. Om vi inte utifrån denna ostrukturerade fråga fick fram tillräcklig information för vår uppsats, kunde vi utifrån mer specifika frågor fördjupa diskussionen kring vissa aspekter som till exempel hur

revisorerna påverkas när nya lagar införs och kollegornas inverkan på arbetsutförandet. Varje intervju avslutades med att respondenterna ombads att reflektera över revisorsyrket utifrån ett framtidsperspektiv. *Se bilaga 1*

4.6 Studiens trovärdighet

En vetenskaplig studies trovärdighet kopplas samman med två viktiga begrepp, validitet och reliabilitet.

Validitet definieras som, ”i vilken grad du mätt det du avsåg att mäta” (Christensen et al 2001:309). Validiteten är beroende av vad vi mäter och om detta är utklarat i frågeställningen (Holme & Solvang 1997:163). Vår frågeställning är vilka förändringar som har uppstått och vilka mekanismer som förorsakat dessa förändringar inom revisorsyrket. Man skiljer mellan två aspekter på validitet, inre validitet och yttre validitet.

Inre validitet, handlar om hur väl undersökningen och dess resultat överensstämmer med verkligheten (Christensen, 2001:309). För att säkerställa studiens inre validitet har en av respondenterna tagit del av uppsatsens empiriska material. Yttre validitet handlar om graden av generaliserbarhet (Christensen, 2001:309).

Reliabilitet handlar om i vilken grad ett undersökningsresultat kan upprepas om studien läggs upp på ett likartat sätt (Christensen, 2001:308). En metod eller ett angreppssätt bör, för att ha hög reliabilitet, vara oberoende av undersökaren (Eriksson, 2001:40). Reliabiliteten bestäms med andra ord av hur mätningarna utförs och hur noggranna vi är vid bearbetningen av informationen (Holme et al 1997:163). För att inte gå miste om värdefull information spelades samtliga intervjuer in och skrevs sedan ner ordagrant. Vi har således varit noggranna vid

bearbetningen av intervjumaterialet för att fånga respondenternas alla tankar och uppfattningar.

4.7 Kapitelsammanfattning

FAR, Revisorsnämnden, PWC och Ernst & Young har valts för att få en helhetsbild av revisorsyrket. Fallstudien är av en kvalitativ karaktär och intervjun bygger på semistrukturerade och ostrukturerade frågor som har formulerats utifrån nyinstitutionell teori samt agentteori. Samtliga respondenter som har valts har flera års yrkeserfarenhet. Detta för att fånga förändringarna över en längre tidsperiod. För att säkerställa studiens inre validitet har en av respondenterna tagit del av uppsatsens empiriska material.

5 Revision och profession

Syftet med detta kapitel är att göra en kort beskrivning av varför det krävs revision samt redogöra för revisorn som en profession.

5.1 Revision

I alla företagsformer där ägarnas ansvar är begränsat ställs särskilda krav på hur företagets resultat och ställning redovisas utåt. Företagens olika intressenter måste kunna lita på både den information bolaget lämnar om sin ekonomiska situation och på förvaltningen. (FARs revisionsbok, 2004:14)

”Revision är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle.”
(FARs revisionsbok, 2004:14)

5.1.1 Ägare – Revisor - Företagsledning

Det är nödvändigt med kontroll och granskning av de allt mer expanderande och komplexa företagen. Styrningen av företagen har gått från att vara ägardominerat till att bli ledningsdominerat. I och med detta har ägarna blivit tvungna att delegera ansvaret till ledningen och därför krävs det en person som säkerställer företagets lämnade ekonomiska information. Det skulle vara omöjligt för exempelvis varje aktieägare i ett stort bolag att vara insatt i det löpanden verksamheten. Ledningen kan därför bli tvungen att fatta beslut som påverkar investerarna och de anställda. (Dunn 1996:4)

Denna uppdelning i ägande och ledning i företaget kan skapa konflikter eftersom ledningen ofta blir tvingade att välja mellan, vad som är det bästa för aktieägarna och sig själva. Aktieägarna måste för att skydda sitt satsade kapital vidta åtgärder. Revisorn är till för att minska detta problem. (Dunn 1996:4)

”In the most general sense, an audit is the means by which one person is assured by another of the quality, condition or status of some subjects matter which the latter has examined. The need of such an audit arises because the first mentioned person is doubtful about the quality, condition or status of the subject matter, and is unable personally to remove the doubt or uncertainty”. (Dunn 1996:6)

Detta citat kan beskriva aktieägarnas situation. De är i stort behov av att försäkra sig om att kvalitén på den lämnade informationen i årsredovisningen är korrekt. Vidare finns det inget sätt för hur en enskild aktieägare skulle kunna ha möjlighet att verifiera informationen i årsredovisningen. Revisorn är den självklara lösningen på detta problem. (Dunn 1996:6)

5.2 Profession - förtroende

Revisorsyrket utgör en profession och därför är det viktigt att det skapas förtroende för revisorn. När man pratar om förtroende ställs förväntningar att motparten ska agera på ett korrekt sätt i motsats till den risk man tar då man ingår en förtroenderelation. Om sannolikheten för att förväntningarna ska slå in är större än den risk man tar har man förtroende för en viss individ. (Hall, et al 2002)

Enligt Hall et al, (2002) kan begreppet förtroende delas upp i organisatoriskt förtroende och personligt förtroende. Organisatoriskt förtroende karakteriseras av attityden till en grupp människor som bildar en enhet. Personligt förtroende å

andra sidan kännetecknas av relationen mellan två individer, till exempel revisorn och dess klient.

Cassel (1996) menar att förtroendet för revisorn kan ses utifrån två olika aspekter:

För det första kan revisorn inge förtroende på grund av sin professionella kompetens. Professionaliteten ska även ta sig uttryck genom att han ska följa god revisionssed och god revisorssed.

För det andra kan revisorn inge förtroende på grund av sitt oberoende och att det inte heller i övrigt finns anledning för intressenterna att betvivla deras lojalitet.

5.3 Kapitelsammanfattning

Eftersom revisorsyrket utgör en profession är det viktigt att det skapas förtroende för revisorn.

Revision är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle. Det är nödvändigt med kontroll och granskning av de allt mer komplexa och expanderande företagen.

6 Revisorsyrket

I detta kapitel kopplas revisorsyrket utifrån sekundärdata mot respondenternas upplevelser av förändringarna.

6.1 Arbetssättet

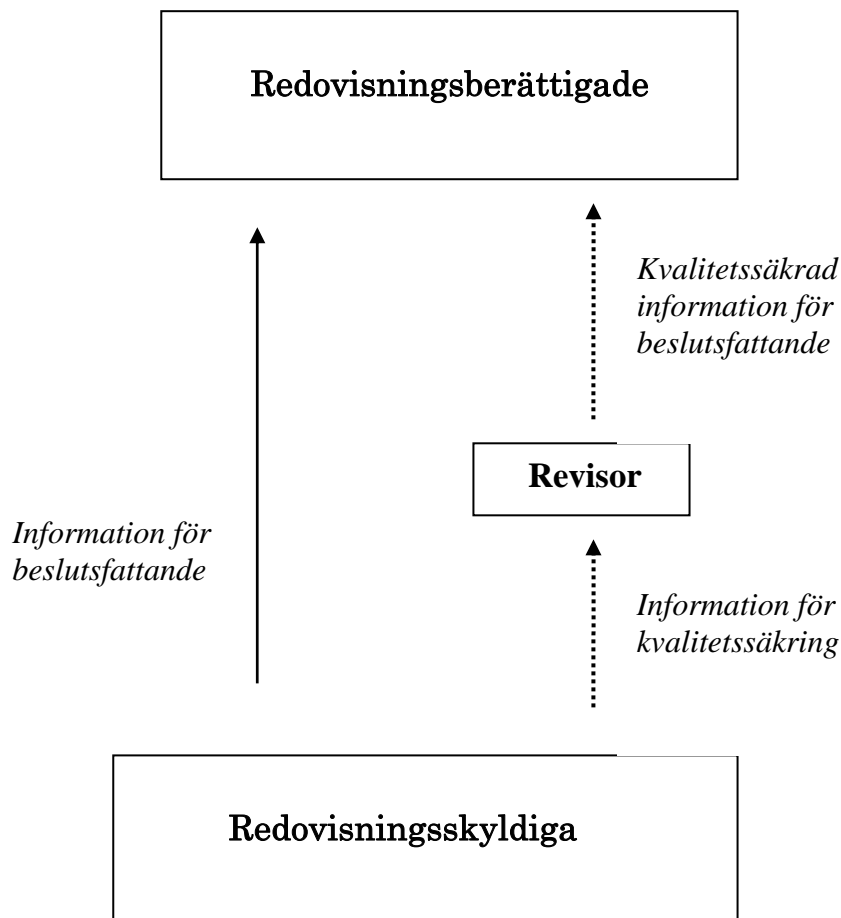
Revisorn är en person som yrkesmässigt sysslar med revision och redovisningsfrågor. Arbetsuppgifterna styrs av lagar och rekommendationer. Enligt revisionslagen och aktiebolagslagen 10 kap. är syftet med den lagstadgade revisionen att revisorn ska genomföra en neutral och oberoende kontroll av årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning i sådan omfattning att:

- i) det är möjligt att uttala sig i revisionsberättelsen om huruvida årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning enligt god redovisningssed.
- ii) fastställa huruvida ansvarsfrihet kan beviljas eller inte.

Syftet är också att revisionen ska kunna göra det möjligt för revisorn att göra de övriga uttalanden och anmärkningar som krävs i revisionsberättelsen. (FARs revisionsbok, 2004:16ff)

Revisorn ska även garantera att lämnad information är tillförlitlig och att den ger en rättvisande bild av företaget, i enlighet med god revisionssed. Att följa god revisionssed innebär, med utgångspunkt i begreppen *väsentlighet* och *risk* att kunna skaffa sig tillräckligt underlag för sina uttalanden som revisor (Cassle 1996:61). Väsentlighet och risk avgör vad revisionsarbetet ska inriktas på och hur omfattande det ska bli. Detta innebär att revisorn inte granskar allt utan

istället görs ett urval bland alla transaktioner (Seminarium, Dan Brännström 2005-12-08). För att kunna styra revisionen mot sådana områden där risken för väsentliga fel är som störst måste revisorn förstå företagets verksamhet och den aktuella branschen. Revisorn måste dessutom vara insatt i och granska den interna kontrollen i företaget. (FARs revisionsbok, 2004:22)



Figur 6:1 Källa: Uppdrag revision (2005:62) Revisorers position mellan redovisningsskyldiga företag och redovisningsberättigade intressenter.

Genom redovisningen ska företag och organisationer informera intressenterna om verksamheten. Som en länk mellan parterna är revisorernas övergripande uppgift att kvalitetssäkra redovisningsinformationen för att bistå intressenterna och tillhandahålla social och affärsmässig trygghet i samhället. (Öhman 2005:62)

Respondenterna konstaterade att själva revisorsarbetet har genomgått påtagliga förändringar, men målet med revisionsarbetet, det vill säga granskning av redovisningen och att avge en revisionsberättelse, har i princip varit den samma över tiden. Det är istället *förutsättningarna* som har ändrats för revisionsarbetet vad gäller databehandlingen och omfattningen av granskningsarbetet.

När Göran Raspe och Ulf Tidbeck inledde sina karriärer i slutet av 1960- talet skedde all bokföring manuellt eller med hjälp av väldigt primitiva redovisningssystem. Exempelvis fanns det ingen säkerhet i överföringen av data mellan den löpande bokföringen och upprättandet av årsredovisningen. Detta innebar att det fanns tekniska risker i överföringen av informationen och företagen kunde manipulera siffrorna. Därför granskade revisorn bokföringen väldigt ingående och i större omfattning än vad som sker idag. Vidare menar respondenterna att en helt avgörande förändring inom revisionens inriktning är att företagen har fått bokföringssystem som är tekniskt tillförlitliga och revisorn behöver inte längre granska allt utan endast göra stickprov. Bokföringssystemen har förbättrats och systemen kan läsa in uppgifter och göra analyser mer effektivt idag än tidigare då det inte fanns dessa gransknings- och analysmöjligheter.

Samtliga respondenter är eniga om att även planeringsfasen inom revisionsarbetet har blivit mer omfattande. De menar att detta är resultatet av att revisorns arbetssätt influeras från USA, där det läggs stor vikt vid dokumentation som visar att revisorn har gjort vad som fordras av honom. Idag utgör en tredjedel av revisorns uppdrag riskanalys och planering av revisionen. Siffergranskningen utgör ytterligare en tredjedel och avslutningsvis ska revisorn säkerställa att uppdraget är utfört enligt gällande normer och regler.

Uppdragsavtal

Uppdragsavtalet dokumenterar och bekräftar att revisorn åtar sig uppdraget, men också revisionens syfte och omfattning samt de särskilda villkor i övrigt som

skall gälla för uppdraget. Avtalet definierar även vad som är revisorns respektive klientens ansvar. Det ligger i bådass intresse att revisorn skriver ett uppdragsavtal för att undvika missförstånd om uppdraget. (www.FAR.se 2005-12-23)

I uppdragsavtalet definieras revisionsuppdraget. Definitionen utgår från aktiebolagslagen, med stöd av revisorslagens beskrivning av begreppet ”revisionsverksamhet”. Uppdragsavtalet omfattar även revisionsrådgivning. (www.FAR.se 2005-12-23)

Införandet av uppdragsavtalet, som är ett standardavtal, var ett led i införandet av RS 2004. Bengt Nilsson (Intervju, 2005-12-12) menar att tidigare, innan avtalet infördes, handlade det mest om att det fanns ett förtroende mellan parterna.

6.1.1 Effektivitet inom revisorsarbetet

Utifrån intervjumaterialet framkom det att det har skett stora förändringar angående effektiviteten inom revisorsarbetet. Dessa förändringar speglar effektiviteten i näringslivet. När näringslivet har effektiviserats har revisorsbranschen utnyttjat utveckling av system och tekniker.

Respondenterna menar att effektiviteten har blivit mer koncentrerad. I och med alla regler som har kommit, till exempel RS, och alla kraven från omvärlden, koncentreras revisionen idag på väsentligheter. Nyckelorden är som tidigare nämnts väsentlighet och risk. Detta fanns redan under 1970- och 1980- talet då revisorn skulle tänka igenom riskerna och förklara varför han undvek att granska vissa delar.

6.1.2 Konsultrollen

Som revisor har man alltid en rådgivarroll, fristående konsulttjänster. Revisionsbyråerna hade under 1960-talet till början av 2000-talet utvecklat jättelika konsultverksamheter. Men under början av 2000-talet kom oberoendedebatterna, som en följd av redovisningsskandalerna, som gjorda att alla konsultavdelningar avvecklades inom byråerna för att återskapa förtroendet gentemot revisorns intressenter. (Kerstin Johansson intervju, 2005-12-14)

Självgranskningshotet definieras i 21 § 2 st revisorslagen och bygger på sambandet mellan lämnande av råd och ett efterkommande granskningsuppdrag. Bestämmelsen omfattar rådgivning som revisorn eller någon organisatoriskt närstående lämnat och som har konsekvenser för revisorns efterkommande granskning. (Diamant, 2004:297)

6.1.3 Internationalisering

Revisionsbranschen har genomgått en omfattande internationalisering. En av de faktorer som påverkat denna internationalisering är bildandet av internationella samarbetsorganisationer inom vilka de nationella revisorsorganisationerna verkar. (Diamant, 2004:49)

Respondenterna anser att näringslivets internationalisering är en annan utvecklingslinje som har påverkat revisorns sätt att arbeta. Vikten av internationellt samarbete och den internationella samverkan har påverkat revisorns arbete. Vidare menar respondenterna att under 1950- och 1960- talet influerades redovisningen av USAs regler, som låg längre fram i utvecklingen avseende till exempel intern kontroll. Ulf Tidbeck påpekar att den anglosaxiska redovisningsmodellen var tongivande under många år. Detta utvecklades mer under 1970- och 1980-talet. Vidare menar Tidbeck att när EU bildades var

Tyskland så starka att man även tvingades att tillmötesgå den tyska redovisningstekniken. Den var lite annorlunda än den anglosaxiska med avseende på bland annat balansräkningens uppställningsordning.

Sammanfattningsvis framkom utifrån intervjuerna att, så fort det skett någon utveckling inom redovisningsområdet har anpassning skett mot anglosaxisk revision. I Sverige har det idag, i och med införandet av RS, som bygger på anglosaxisk metod, gått så långt att influenserna från den anglosaxiska revisionen i vissa avseenden har tagit över även där det inte behövs.

6.1.4 Revisionsberättelsen

Revisionsberättelsen är, enligt Grönbok - *roll, ställning och ansvar för revisorer* (1996), det sätt på vilket revisorn kommunicerar med aktieägarna, borgenärerna, de anställda och allmänheten. Den är resultatet av revisionsprocessen.

Revisorn ska i revisionsberättelsen tillstyrka eller avstyrka huruvida

- resultaträkningen och balansräkningen kan fastställas
- vinsten kan disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen
- styrelseledamöterna och VD kan beviljas ansvarsfrihet. (FARs Revisionsbok 2004:63)

En revisionsberättelse utan anmärkningar utformas enligt standardutformningen i RS 709. Syftet med RS, är i första hand att lägga fast standarder för och ge vägledning om utformningen av den revisionsberättelsen som lämnas som ett resultat av revisorns granskning enligt aktiebolagslagen (RS 709).

Revisorn ska även granska händelser efter räkenskapsårets utgång fram till dess revisionsberättelsen undertecknas (FARs Revisionbok, 2004:63).

Kerstin Johansson förklarade att utformningen av revisionsberättelser har ändrats över tiden. Under 1980-talet och början av 1990-talet skulle revisorn enbart tillstyrka eller avstyrka ansvarsfriheten åt styrelsen i revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen var för det mesta kort och standardiserad och baserades på ”att-satser”. Revisionsberättelsen bestod av tre ”att-satser” där revisorn tillstyrkte:

- att resultaträkningen och balansräkningen fastställs,
- att vinsten disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt
- att styrelsens ledamöter och VD beviljas ansvarsfrihet. *Se bilaga 2*

Enligt Kerstin Johansson (intervju, 2005-12-14) är skillnaden den att idag har revisionen utökats med en större fokus på förvaltningsrevisionen. Det var FAR som införde att denna fokus skulle läggas på styrelsen och VDs ansvar. FAR ville förtydliga att det är styrelsen och VDn som har det yttersta ansvaret för företagets förvaltning.

6.2 Kompetens

En nödvändig förutsättning för att revisorn skall anses professionell är dels att en specifik kompetens krävs och dels att sådan kompetens kan garanteras. Specialutbildningen respektive auktorisation, kvalitetsuppföljning och tillsyn är att ses som uttryck för detta. (Cassel 1996:153)

Sedan länge finns det en strävan att garantera revisionens kvalitet genom att formulera särskilda krav på revisorns kompetens. Dessa kompetenskrav upprätthålls i Sverige genom ett system där de personer som utför revisionen först måste godkännas eller auktoriseras som revisorer genom att avlägga revisorsexamen eller högre revisorsexamen. Dessa kunskapsprov infördes av RN år 1992. (RNFS 1996:2)

För att bli godkänd revisor krävs dessförinnan en utbildning om 120 akademiska poäng samt tre års praktik. För att bli auktoriserad revisor krävs 160 akademiska poäng samt fem års praktik.

Bibehållen professionalitet innebär att man som aktiv revisor följer andra typer av förändringar som påverkar yrkesutövandet. Här kan exempelvis nämnas IT-utvecklingen och näringslivets internationalisering. Därför är det viktigt att inte endast fokusera kompetenskraven på en enskild revisor på en byrå utan det är avgörande att den samlade kompetensen är tillräcklig inom den grupp av revisorer, assistenter och experter som leds av den som i ett visst uppdrag är utsedd revisor. (Cassel 1996:155)

1980 var det en professor som sa:

”att ni revisorer måste se upp för om ett tag kommer all den kunskap ni besitter kunna tappas ur en kontakt i väggen”.

Göran Raspe (intervju, 2005-12-08) anser att detta har besannats, eftersom det idag är väldigt svår att besitta en unik kunskap när man kan ”googla” på i princip allt.

Den formella kompetensen har förändrats eftersom utbildningskraven har ökat för revisorn då det krävs högre akademiska poäng för att bli auktoriserad eller godkänd revisor idag. Utifrån intervjun med Kerstin Johansson kan som exempel nämnas att, för att bli godkänd revisor på 1960-talet krävdes inte akademiska poäng över huvudtaget, utan då tog man enbart hänsyn till den reella kompetensen, det vill säga yrkeserfarenheten. Dessutom har kraven på genomförd revisionsutbildning under assistenttiden ökat, som idag är minst tre år för att bli godkänd revisor respektive fem år för att bli auktoriserad revisor. Kompetenskraven har skärpts bland annat avseende specialkompetens inom IT, språk och juridik.

Ulf Tidbeck menar att kravet, 1988, på att alla aktiebolag skulle ha en godkänd eller en auktoriserad revisor ledde till att byråerna expanderade. Förr kunde vem som helst vara revisor, men efter förändringen blev godkänd och auktoriserad revisor ett krav.

6.3 Regler som styr revisorn

Opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt är grundkraven för att omgivningen ska kunna ha förtroende för revisorn. Kraven regleras i revisorslagen, i revisorsförordningen, i ABL, i särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden, FAR, RS och det 8:e direktivet, SOA och bolagsstyrningskoden.

6.3.1 Revisorslagen

Från den 1 januari 2002 gäller en ny revisorslag i Sverige. Den förra hann bli fem och ett halvt år gammal, och det är enligt Göran Raspe typiskt för utvecklingstakten inom revisionsbranschen, eftersom revisionsbranschen följer näringslivets utveckling. Den viktigaste ändringen i revisorslagen, om man tänker på behovet av utbildning och anpassning av arbetssättet för revisorn, var det nya sättet att se på revisorns självständighet och opartiskhet i varje revisionsuppdrag. Revisorer måste vara oberoende i förhållandet till sina klienter. Revisorslagen hjälper till att minska detta hot mot revisorns oberoende då den bland annat reglerar var gränserna går för vilken rådgivning som får erbjudas klienten. (Diamant 2004:265)

Lagen beskriver att en revisor skall vara skyldig att för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (www.rn.se,

2005-12-21). Dessa regler nyttjas för att garantera kvaliteten på revisorns arbete. Enligt revisorslagen 21 §, som beskriver analysmodellen, ska revisorn avböja eller avsäga uppdraget om han

- har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet, *egenintressehot*,
- vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget, *självgranskningshot*,
- uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet, *partsställningshot*,
- har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning, *vänskapshot* eller,
- utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, *skrämselhot*.

Om det skulle föreligga något av de hot som beskrivits ovan, måste revisorn antingen avsäga sig uppdraget eller gå vidare i analysen för att pröva om omständigheterna i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att uppdraget ändå kan genomföras. Revisorn behöver inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Sverige blev genom den nya lagstiftningen det första landet i världen som lagfäste analysmodellen (FAR - *regler om revisorer och revision*, 2002:411).

Analysmodellen kompletteras enligt revisorslagen 24 § med en skyldighet att dokumentera analysen. Syftet med detta är att man i efterhand skall kunna granska om analysen gjorts på ett tillfredsställande sätt (www.rn.se, 2003-06-11).

Respondenterna var eniga om att oberoendefrågorna hamnade i fokus på grund av redovisningsskandalerna som inträffade i början av 2000-talet. I och med detta blev analysmodellen lagstadgad och infördes i den nya revisorslagen 2002. Den stora förändringen innebär att lagen ska skapa förtroende åt intressenterna genom att revisorn tillämpar den reglerade analysmodellen innan varje uppdraget påbörjas.

Revisorsförordningen

Revisorsförordningen innehåller närmare bestämmelser om tillämpningen av revisorslagen. Det finns bland annat bestämmelser om utbildningskraven, om revisorexamen, högre revisorexamen och om ansökan om godkännande och auktorisation. (FARs revisionsbok, 2004:81)

6.3.2 Aktiebolagslagen

I ABL 10 kap finns föreskrifter om revisorn i ett aktiebolag. Revisorn utses av bolagsstämman och ska ha förståelse för redovisningen och de ekonomiska förhållanden som krävs med hänsyn till bolagets verksamhet. Revisionen ska enligt aktiebolagslagen utföras enligt god revisions sed och lagstiftaren låter revisorsorganisationerna formulera vad god revisions sed innebär.

FAR har sedan länge givit ut rekommendationer för god revisions sed. Enkelt uttryckt är god revisions sed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme. (www.far.se 2005-12-22)

Fram till 1990-talet var det bara den goda revisionsleden och revisionsprocessen i samlingsvolymen som var reglerad. Tittar man i ABL 10:7 står det väldigt kortfattat att revisorn ska följa god sed. 1995 fanns bara revisionsprocessen som styrde allt revisionsarbete. Revisionen och revisionsprocessen är inte alls preciserat i ABL. Nu styrs revisorn av andra lagar som hanterar huruvida en revisor ska agera och hantera olika situationer. För tillfället måste revisorn följa anvisningar som är mycket mer internationellt influerade. Denna utveckling har accelererat under de senaste 5-10 åren. (Intervju, Göran Raspe 2005-12-08)

Revisorsprofessionen sägs vara särskilt inflytelserik eftersom den till stor del verkar i en självreglerande miljö. Samtidigt som medlemmar har att rätta sig efter gällande lagar, tillåts professionens företrädare vara med och utforma spelreglerna. Tillsammans med andra sakkunniga inom området tolkar de lagar och skapar rekommendationer som ligger till grund för gällande praxis. (Öhman 2005:63)

Ulf Tidbeck menar att eftersom aktiebolag är en öppen bolagsform som innebär att aktieägarna inte kan ha full insyn i bolaget, behövs därför en person med full insyn men inte med ägarfunktion. Dessa ska kunna veta att företaget driver verksamheten enligt ABL och redovisar enligt fastställda redovisningsregler. Aktiebolagslagen från 1975 tvingade alla börsnoterade bolag att ha en auktoriserad revisor. Sedan har lagstiftaren utökat kraven successivt på revisorerna och som exempel kan nämnas att 1988 intogs krav på auktoriserad och/eller godkänd revisor i alla aktiebolag. Vidare kan nämnas miljölagar och jämställdhetslagar, som påverkar företagets redovisningsuppgifter.

6.3.3 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden ger ut föreskrifter om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. Föreskrifterna behandlar bland annat dokumentation, försäkring,

utbildning och prov för revisorsexamen och högre revisorsexamen (FARs revisionsbok, 2004:82). Revisorsnämnden har till uppgift att pröva frågor om disciplinära åtgärder och följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som kan få betydelse för tillsynen av revisorer och revisionsbolag samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionsred (www.rn.se 2005-12-03).

Idag är Revisorsnämnden statens tillsynsorgan. Inledningsvis var det den privata Handelskammaren i Stockholm som skötte tillsynen och auktorisationen av revisorer. 1973 överfördes både tillsyn och auktorisation till Kommerskollegium. Då Revisorsnämnden bildades, 1992, eftersträvades ytterligare fokus på det statliga ansvaret för revisorsfrågor. Omvärlden hade blivit mer fokuserad på riskerna med revisionen och därför infördes revisorslagen och Revisorsnämnden grundades som en egen institution för revisorer (www.rn.se 2005-12-03). I förarbetena till 1995 års revisorslag betonades bland annat att överförandet av revisorsfrågorna till en självständig organisation innebar en markering av verksamhetens betydelse för samhället och revisionens framträdande roll i kampen mot ekonomisk brottslighet. Göran Raspe menar att när man bildade Revisorsnämnden var det alldeles uppenbart att man ytterligare fokuserade på det statliga ansvaret för revisorsfrågor genom att bilda en sådan särskild myndighet som Revisorsnämnden är.

I och med att Revisorsnämnden övertog auktorisationen, uppstod hårdare kontroll utav kvalitetsgranskning av revisorns arbete. Kvalitetsgranskningen sker var tredje år för alla godkända och auktoriserade revisorer. Var femte år ska revisorn även redovisa till kontrollmyndigheten specifikt vad man har jobbat med och vilka system man har använt sig av. Bifaller Revisorsnämnden detta, förlängs godkännande eller auktorisationen ytterligare fem år. Detta kräver att revisorn lämnar mer specifik information nu än tidigare med hänsyn till deras arbetsuppgifter. Som exempel kan nämnas att tidigare redovisades enbart

antalet arbetade timmar och inom vilka branscher revisionen utövats. (Ulf Tidbeck intervju, 2005-12-09)

Enligt Göran Raspe finns det även tryck från Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten då de anser att revisorn har en väldigt stor funktion att spåra upp olaglig förseelse inom bland annat beskattningen. Dessa myndigheter har höga förväntningar på revisorskåren och Revisorsnämnden att de ska driva revisorskåren i en riktning mot deras krav.

6.3.4 FAR

FAR är en intresseförening för de auktoriserade samt godkända revisorerna. Deras vision är att skapa intresse och förståelse för revisionsbranschen. FAR har en ledande roll när det gäller utveckling, utbildning och information inom revisionsområdet samt ger stöd till revisionsbranschen genom rekommendationer, utbildning, uttalanden och annat yrkesstöd. Föreningen har definierat bestämmelserna om god sed genom de yrkesetiska reglerna och rekommendationerna. (www.far.se 2006-01-09)

Tidigare fanns enbart rekommendationer från FAR. Numera finns rekommendationer även från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och IFRS som berör börsnoterade bolag. Göran Raspe upplever att rekommendationer har blivit allt mer styrande i arbetet. Vidare menar Raspe att det är viktigt att dessa rekommendationer anpassas i takt med samhällets utveckling på grund av att det ställs allt högre krav och det kommer influenser från omvärlden som måste beaktas. Som tidigare nämnts anpassas rekommendationerna efter kommande lagar, men även efter de växlande krav som företagen ställer på revisorns arbete.

Genom att FAR ger ut olika nyhetsbrev och anordnar kurser håller revisorerna sig uppdaterad kring nya förändringar, menar Göran Raspe. Vidare menar han

att så fort det kommer nya lagar som påverkar revisionsarbetet omarbetas även revisionsverktygen så att man anpassas successivt till de nya förändringarna.

6.3.5 Revisionsstandard i Sverige

Revisionsstandard i Sverige har tillämpats sedan räkenskapsår som inleddes den 1 januari 2004. RS anger hur en revision ska planeras, genomföras och avrapporteras. RS är mer detaljerad än tidigare beskrivning av den goda revisionsleden och har anpassats till nya krav och förutsättningar. Detta innebär att revisorn på olika sätt måste samla in och bearbeta en större mängd information. Revisorn måste alltså göra mer för att fullgöra sitt uppdrag.

Införandet av RS gör att Sveriges revisorer arbetar enligt mer detaljrik metodik än tidigare. Större företag har sedan flera år blivit reviderade efter internationell standard men trots det blir förändringarna påtagliga. Det är främst kraven på kvalitet och den ekonomiska rapporteringen som ökar. Förväntningarna på företag att redovisa en rättvisande bild av sin ekonomi för intressenterna blir större än någonsin. Effekten av RS är att revisionen anpassas till internationell standard. Detta gör det lättare att jämföra årsredovisningar för företag inom samma bransch men från olika länder. (Bergendahl, RS – *Licence to operate*, 2004) Respondenterna har upplevt att de sista fem åren har förändringstakten accelererat, detta beror till stor del på de nya kraven som har kommit från RS.

Enligt förorden till RS är den internationella trenden att de enskilda länderna i allt större utsträckning är beroende av varandra och påverkar varandra inom olika områden. RS baseras på ISA och följer deras struktur och numrering. Ändringar och kommentarer eller hänvisningar har gjorts med hänsyn till svensk lagstiftning.

6.3.6 Det 8:e direktivet

Internationaliseringen, eller globaliseringen av företagandet, har under de senaste åren drivit fram en internationell harmonisering av redovisningen, den finansiella rapporteringen och regler och normer för revisionen (Johansson 2005:14). Ett bra exempel är det 8:e direktiv som omarbetades 2005.

Det 8:e direktivet är ett moderniserade EU-direktiv som reglerar revisorernas arbete i Europa. Det handlar om vilka krav som ställs på en revisor eller en revisionsbyrå som utför lagstadgad revision. Direktivet formulerar allmänna krav på yrkesmässig omsorg och oberoende (FARs revisionsbok, 2004:79).

Förtroendekommissionen försöker genom det 8:e direktivet tydliggöra roll- och ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen (ägare, styrelse, ledning, revisorer) samt hoppas att komma tillrätta med en del av förväntningsgapet, det vill säga vad som är revisorns egentliga roll i förhållande till de förväntningar som finns (Svenska Dagbladet, 2004-11-24).

Det 8:e direktivet klargör de lagstadgade revisorernas åtaganden och fastställer vissa etiska principer som ska garantera deras professionalism och oberoende det vill säga, integritet, objektivitet, yrkeskompetens, sekretess, tystnadsplikt och allmänt ansvar (www.europarl.eu 2005-12-14).

Adam Diamant, Anders Holm och Peter Strömberg beskriver i artikeln *"Revisorsnämnden och åttonde direktivet"* (Balans, 2006:1) att en av de huvudsakliga tankarna bakom direktivet är insikten om att den ökade internationaliseringen av revisionsarbetet kräver ett välutvecklat internationellt samarbete, speciellt inom regelutveckling. Direktivet ska ge särskilda regler för att undvika överlappande regler och krav på revisorn i de fall där till exempel ett internationellt bolag revideras.

Enligt direktivet ska det finnas en eller flera myndigheter i varje land som ansvarar för regelbindningen. Genom detta krav ska det ges möjligheter till internationellt samarbete med sina överensstämmelser i unionen. (Balans 2006;1)

Det 8:e direktivet reglerar, som tidigare nämnts revisorernas arbete i Europa, men enligt Dan Brännström påverkas vi i Sverige inte speciellt mycket eftersom vi redan idag delvis använder oss av dessa regler. Göran Raspe menar att det 8:e direktivet innebär en mycket bredare intressekrets, det vill säga erkänd intressekrets. Revisorn arbetar inte bara åt ägarna utan anses arbeta mer och mer åt samhället

6.3.7 Sarbanes- Oxley Act (SOA)

Året efter att Enron och Worldcom avslöjats antogs, 2002, Sarbanes- Oxley Act (SOA) i USA. Lagen tillämpas på samtliga amerikanska och icke-amerikanska bolag som har inregistrerat aktier för handel på amerikansk börs eller som har påbörjat ett förfarande för att erbjuda värdepapper för spridning till en bredare krets i USA. Lagstiftningen syftar till att förbättra innehållet och tillförlitligheten i den information företaget lämnar. SOA har infört många nya krav som påverkat svenska företag. Bland annat ska revisionskommittéer införas och företagen måste omedelbart informera om verksamheten förändras väsentligt. Detta syfte skall uppnås genom till exempel strängare straff för lagbrott, strängare krav på redovisning och information till aktiemarknaden. (Balans 2003;1)

En annan nyhet i lagstiftningen är att revisionsbyråerna åläggs ett förbud att tillhandahålla revisionstjänster till ett bolag om bolagets huvudansvariga revisor, under bolagets senaste fem räkenskapsår har utfört revisionen för detta bolag. I Sverige kan revisorn, sedan 1999, väljas under totalt två valperioder

vilket ger en mandatperiod om åtta år. Trots det kommer svenska bolag, som tillämpar SOA, att vara tvingade att följa reglerna om arbetsrotation vart femte år. (Balans 2003;1)

SOA reglerar också förbud för revisorer och deras byråer att utföra konsultuppdrag samtidigt som revision. Dessutom ställs högre krav på revisorers oberoende och professionalism. (Balans 2003;1)

SOA innebär även att VD och finanschef personligen ska intyga att de lämnade finansiella rapporterna i allt väsentligt är rättvisande och att de inte innehåller felaktiga eller utelämnade faktauppgifter. (Balans 2003;1)

6.3.8 Bolagsstyrningskoden

Den svenska koden för bolagsstyrning har antagits av den statliga förtroendekommissionen och tillämpas från och med den 1 juli 2005. Sverige var sist ut i Europa med att ta fram bolagsstyrningskoden. Koden bygger på principen *följ eller förklara*. Det innebär att företagen kan frånga reglerna, men de måste förklara varför. Bolagsstyrningskoden skall förhoppningsvis stärka förtroendet för den svenska marknaden och de svenska bolagen (DN, 2005-04-08). Koden består av en samling regler för hur ett bolag ska styras.

- För att skapa en tydligare rollfördelning mellan ägare, styrelse och bolagsledning ska majoriteten av styrelsens ledamöter vara oberoende av bolaget och minst två av dessa också oberoende från bolagets större ägare. En styrelseledamot anses beroende av bolaget efter tolv år i styrelsen.
- Bolagsstämman ska fastställa styrelsearvoden, godkänna principer för ersättning till bolagsledningen och besluta om alla aktierelaterade belöningssystem.

- En årlig utvärdering av styrelsens arbete ska göras.
- En särskild bolagsstyrningsrapport angående den interna kontrollen skall ingå i årsredovisningen. Revisorn ska granska och uttala sig om styrelsens rapport.

Den interna kontrollen är en del av bolagsstyrningskoden som överensstämmer med internationell standard. RS 400 behandlar den interna kontrollen som har till syfte att lägga fast standarder för att ge vägledning om hur revisorn skaffar sig förståelse av redovisningssystem och system för intern kontroll samt om hur han bedömer revisionsrisken.

Med intern kontroll menas:

”alla de metoder och åtgärder som används inom ett företag för att säkerställa att de avsiktliga eller oavsiktliga fel som kan komma att begås i verksamheten inte leder till fel i redovisningen eller förluster för företaget” (Moberg, 2003:32).

Intern kontroll är ett medel för företagsledningens kontroll av verksamheten. Det är frågan om en process som påverkas av hur ledning och personal agerar i ord och handling och slutligen att den bara kan ge en rimlig säkerhet (FARs revisionsbok, 2004:29).

Respondenterna konstaterar att den interna kontrollen har förändrats mycket över tiden. Det var en kommitté i USA som 1946 tog fram idéer om hur man jobbade med intern kontroll och styrning i företag. Under 1970-talet kom den interna kontrollen till Sverige. Man började uppmärksamma att revisorn skulle kartlägga och ha åsikter om ledningens interna kontroll i samband med revision.

Därefter ansågs att det inte var revisorns roll att utreda den interna kontrollen utan revisorn skulle bara förlita sig på den interna kontrollen. Detta ledde till att revisorn slutade kartlägga den interna kontrollen i detalj och försökte istället identifiera väsentliga poster som revisorn kunde förlita sig på i revisionen.

Idag, efter de uppmärksammade redovisningsskandaler, talas det återigen om intern kontroll men utifrån en annan utgångspunkt. Det är styrelsens behov av att få revisorns åsikt om den interna kontrollen av den orsaken att styrelsen gentemot aktiemarknaden måste visa att de har grepp om den interna kontrollen. Detta är en utvecklingslinje som har påverkat revisorns arbete. Men som tidigare nämnts är revisionen exakt den samma, det vill säga avge en attest på en årsredovisning och att övertyga om att siffrorna ger en riktig bild av företaget.

6.4 Ansvaret för den lämnade informationen

Resultatet av revisionen i det granskade bolaget ska tillfredsställa intressenternas behov genom att säkerställa företagets ekonomiska situation. Detta ska sedan leda till att intressenterna lättare ska kunna fatta sina beslut (Sikka et al, 1998). Företagens intressenter måste kunna lita på den information som bolaget lämnar om den ekonomiska situationen och förvaltningen. Det är dock styrelsen och VDn som har det yttersta ansvaret för denna information. Revisorns roll är enbart att granska den lämnade informationen. (FARs revisionsbok, 2004:14). Göran Raspe menar att revisorn ska granska företagsledningens, styrelsens, och VDs förvaltning. Mellan ledningen och ägarna finns styrelsen och styrelsen är det främsta kontrollorganet i ett företag. Göran Raspe betonar att det är styrelsens uppgift att övervaka ledningen – inte revisorernas.

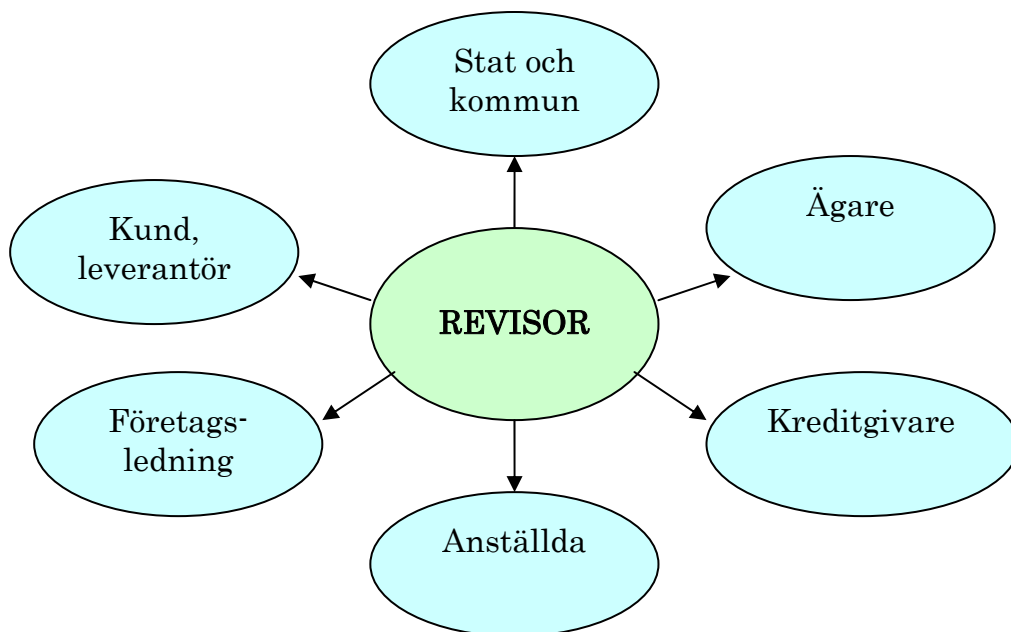
Om revisorn uppmärksammar att ledningen agerar på ett sätt som inte är i företagets intresse utan mer i ledningens intresse och detta uppenbarligen skadar bolaget, då berörs frågan om ansvarsfrihet för ledningen. I dessa situationer finns det klara regler för hur man ska agera som revisor. Men som revisorn kan man hamna i en svår situation, då ledningen kanske inte skadar bolaget men på ett påtagligt sätt handlar i eget intresse. I detta fall är det egentligen styrelsen som revisorn har att kommunicera med i först hand. Det är styrelsens uppgift att kontrollera ledningen. Styrelsen är till för att tillvarata aktieägarnas intressen. Av den anledningen har revisorn rätt att kritisera styrelsen, men det måste vara av den graden att det påtagligt har skadat bolaget.

6.5 Intressenternas krav på revisorn

I FARs revisionsbok kan man utläsa att revision ger trovärdighet åt företagets finansiella information och detta är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle. Det har stor betydelse för ägarna samt andra intressenter såsom kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda samt stat och kommun att revisionen är tillförlitlig. Om det inte fanns revisorer med de uppgifter de har idag, skulle de olika intressenterna vara tvungna att anlita egna kontrollanter för att få reda på om de vågar lita på företaget. (FARs revisionsbok 2004:14)

Göran Raspe framhäver att idag är det omöjligt för aktieägarna att ha samma insyn i de börsnoterade bolagen eftersom de inte får någon annan information än via företagets årsredovisningar. De allt fler aktieägarna har idag inte samma kontroll över ledningens handlande. Därför har funktionen med externrevision blivit så oerhört mycket viktigare. Det är extra viktigt att de siffror företagen presenterar på marknaden är korrekta så att aktien blir riktigt prissatt. Det finns en frestelse från ledningens sida att försköna siffrorna så att företaget ska

erhålla ett högre pris på aktien och detta ger mer köpkraft. Det är dessa mekanismer som har lett till redovisningsskandalerna eftersom företagsledarna hade ett egenintresse i att försköna siffrorna då det fanns ett belöningsystem som var utformat, så att om aktiekursen steg ökade värdet på deras optioner.



Figur 6:2 Källa: FARs revisionsbok 2004. Revisorns roll i förhållande till intressenterna.

6.5.1 Förväntningsgap

Skillnaden mellan vad revisionen förväntas leverera jämfört med vad den i själva verket levererar brukar kallas för förväntningsgap. Ett sådant gap existerar när revisorer och intressenter har olika uppfattningar om revisionens inriktning och revisorernas skyldigheter. I allmänhet förväntar sig intressenterna att revisionen håller en högre grad av säkerhet än vad revisorerna själva anser är rimligt att kräva (Sikka et al, 1998).

Det minsta man kan begära...

...”är att revisorn förhindrar eller åtminstone upptäcker förskingringar och andra ekonomiska brott, finner alla fel i ett bokslut, undanröjer risken för obestånd och konkurs, granskar alla transaktioner mellan företagsledningen och bolaget, upptäcker alla poster som kan vara tveksamma ur skattesynpunkt, säkerställer att ledning och styrelse fattar rätt beslut”.

Detta speglar, enligt Dan Brännström, allmänhetens okunskap och det förväntningsgap som finns över vad revisorsyrket innebär.

Samtliga respondenter är eniga om att intressenterna idag ställer högre krav på revisorn och de tror att revisorn har ett mycket större ansvar än vad han egentligen har. Allmänheten har ingen vetskap om vad ordet revision står för. Allmänheten blandar ihop begreppen redovisning och revision. Det är viktigt att kunna skilja mellan dessa begrepp. Revisorn får idag inte syssla med redovisning som han fick förr. Då kunde han hjälpa klienten med redovisningsfrågor men dock aldrig grundbokföring eller medelsförvaltningen. Idag ska det vara en separat revisor och en separat avdelning som sysslar med redovisningen.

Öhman (2005) diskuterar i boken *Uppdrag revision* förväntningsgapet och ger några exempel på vad detta kan innebära, bland annat talar han om i vilken utsträckning revisorerna ska inrikta sig på att upptäcka försummelser och oegentligheter i företagens redovisningar. Intressenterna förväntar sig att revisorerna tar sig an denna uppgift. Revisorerna själva menar att deras, huvudsakliga uppgift inte är att upptäcka försummelser och oegentligheter, utan att avge en åsikt om huruvida redovisningen ger en rättvisande bild av företaget eller inte.

6.6 Små och stora uppdrag samt kundernas krav

Kunderna ställer krav på revisorn och för att säkerställa att kundernas krav uppfylls måste varje revisionsuppdrag organiseras på ett sådant sätt att en hög och jämn kvalitet på arbetet åstadkoms.

I små uppdrag granskar ofta bara den valda revisorn företagets räkenskaper. Respondenterna menar att kundernas krav i det lilla microföretaget är detsamma idag som de var på 1970-talet. Kunden i det lilla företaget vill ha revisorn som ett bollplank och kunna få råd utöver revisionen. Klienterna ställer krav på revisorn att han ska hjälpa till med mer än vad han får. Här är integritetskravet på revisorn viktigt, att han kan vara vän och samtidigt vara oberoende.

Vid större uppdrag ingår ofta fler medarbetare i revisionsteamet och i riktigt stora uppdrag kan divisioner och dotterföretag ha olika granskningsledare. Vid sådana här uppdrag krävs det att revisorn använder sig av specialister. Det kan till exempel vara IT-specialister, skattespecialister, juridisk, teknisk eller annan expertis i revisionsarbetet (FARs revisionsbok, 2004:53). Respondenterna menar att ägarnas krav i större företag har ändrats. Ägarna har blivit mindre insatta i vad som händer i verksamheten eftersom makten i företagen har svängt från att vara ägardominerat till att bli ledningsdominerat. Detta leder till att ägarna kräver en professionell granskare som kontrollerar ledningens förvaltning av bolaget. Revisorn måste idag föra mer öppna dialoger med styrelse och ägare.

6.7 The big four

Enligt Dan Brännström (seminarium, 2005-12-08) är den svenska marknaden dominerad av fyra stora revisionsbyråer, de så kallade "the big four". Dessa byråer är Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG och Deloitte.

Internationellt sett är dessa fyra byråerna väldigt lika spelare. Det finns ytterliga tre andra som är något mindre, SET, Lindebergs och BDO. Dessa sju revisionsbyråer tillsammans utgör 80 % av FARs medlemmar.

Göran Raspe framhäver att det inte alltid har sett ut så här. I slutet av 1960-talet var byråerna av en storlek om 30-35 anställda. Därefter uppstod det krav på att revidera större bolag och detta medförde behov av resurser och på grund av detta började byråerna att växa. Det mesta av denna tillväxt har skett genom sammanslagningar av byråer. Den storleksförändringen som har skett är väldigt påtaglig. Idag jobbar hälften av alla auktoriserade revisorer i någon av de fyra stora byråerna

6.8 Kollegor

Samtliga respondenter är eniga om att redan från första dagen påverkas revisorn av sina kollegor. Tillsammans med kollegorna skapas byråns kultur. Kulturen inom en byrå skapar kvalitet i revisionsarbetet och andan inom företaget. Genom att lyssna, kommunicera och imitera, skapas det en professionell arbetsmiljö. Kollegorna är en nödvändig förutsättning för att kunna göra yrkesmässiga bedömningar. Genom att studera kollegors misstag och hur dessa fel har uppkommit kan revisorn få en bättre inblick om hur man inte bör göra.

6.9 Konkurrenter

Under 1980-talet gick näringslivet bra och det var en allmän positiv utveckling av resultaten i företagen. Enligt Göran Raspe (2005-12-08) började byråerna att köpa upp varandra och överbetalade kollegor för att förvärva dem till sin verksamhet för att kunna expandera snabbare. Det blev stor konkurrens om personal. Detta händer inte idag i samma utsträckning. Man väljer att växa underifrån – organiskt – genom att utveckla kraft inom organisationen.

Bengt Nilsson framhåller att revisionsbranschen har blivit hårdare eftersom det idag är tillåtet att marknadsföra byrå. Fram till i början av 1990-talet var det oetiskt att annonsera och synas hos kunden. Idag syns byråer i media och det är även accepterat att ringa till andra byråers klienter och försöka förvärva till ens egen byrå.

Priset för revisionen var tidigare inte av så stor betydelse, men på grund av den ökade konkurrensen på marknaden har priset hamnat i fokus och klienterna byter därför revisorer oftare idag.

Som revisor analyserar och kartlägger man sina konkurrenter och deras arbetssätt med respekt. Byråerna vill försöka utmärka sig gentemot sina konkurrenter genom ett starkt och välkänt varumärke. Men det finns även en informell kommunikation mellan byråerna då de ser sina konkurrenter även som kollegor. Enligt Göran Raspe finns det en påtaglig kollegalitet. ”En kår med starka revisorer bygger på att man inte sparkar varandra på smalbenen och drar undan mattan för sina kollegor.”

6.10 Kapitelsammanfattning

Revisorn är en person som yrkesmässigt sysslar med revision och redovisningsfrågor. Arbetsuppgifterna styrs av lagar och rekommendationer. Revisorn ska garantera att lämnad information är tillförlitlig och att den ger en rättvisande bild av företaget, i enlighet med god revisions sed.

Nedan följer en sammanfattning över de förändringar som har skett och som har gjort att revisorsyrket ser ut som det gör idag:

Förändringar inom arbetssättet:

- Databehandling och omfattning av granskningsarbetet
- Uppdragsavtalet
- Effektivitet
- Konsultverksamhetens avveckling
- Internationellt samarbete
- Utförligare revisionsberättelser

Förändringar inom kompetens:

- Utbildningskrav; 120 respektive 160 akademiska poäng
- Avläggande av revisorsexamen respektive högre revisorsexamen
- Förlängd assistenttid

Förändringar inom regelverk:

- Ny revisorslag
- ABL – krav på auktoriserad revisor
- Revisorsnämnden övertar tillsyn och auktorisation
- Rekommendationer blir mer styrande
- Införandet av Revisionsstandard i Sverige
- Införandet av det 8:e direktivet
- Införandet av SOA i USA
- Införandet av Svensk kod för bolagsstyrning

Övriga förändringar som har skett inom revisorsyrket är att:

- intressenternas krav har ökat,
- det har skett strukturförändringar och
- konkurrens har ökat mellan byråerna.

7 Analys

I detta kapitel analyseras det empiriska materialet genom att det kopplas till nyinstitutionell teori samt agentteori.

Det empiriska materialet visar att det har skett påtagliga förändringar inom revisorsyrket. Genom att dela in dessa i kategorier kan vi få en överblick över olika typer av viktiga förändringar. Men i vårt arbete har vi också riktat ett intresse mot de mekanismer som har drivit fram förändringarna.

Den första kategorin som behandlas nedan är arbetsutövandet. Här konstateras att det har skett märkbara förändringar både i avseende på arbetssättet och själva revisionsutövandet. Dessutom har vi identifierat förändringar i hur den externa kontrollen av revisorsutövandet bedrivs men också förändringar som kan kopplas till interorganisatoriska relationer. Vidare har vi uppmärksammat att revisorernas yrkesutövande inte kan betraktas som isolerat från, och opåverkat av händelser i samhället. Sådana aspekter har vi valt att behandla under avsnitt 7.4. Slutligen behandlas kollegornas inverkan på varandra.

7.1 Arbetsutförandet

Nedan diskuteras förändringar i arbetsutförandet samt vilka mekanismer som ligger till grund för dessa förändringar.

7.1.1 Intern kontroll

Merparten av respondenterna menar att det har blivit allt viktigare för revisorerna att granska företagens egna interna kontroll. Att döma av

respondenternas uttalanden och enligt FARs revision I (1991) baseras denna förändring framförallt på att i de större företagen finns ett behov av en tredje part som objektivt granskar tillförlitligheten i den information som ges av bolagsledningen till ägare och andra intressenter. Behovet är framförallt framträdande i större bolag där ägande och ledning av företaget är skilt åt. I ett agentteoretiskt perspektiv ska revisorn genom sin granskning få bolagsledningen att tillvarata alla intressenters satsade kapital. Det finns således ett tryck på ledningen att den interna kontrollen är god eftersom revisorns ord väger tungt, vilket i sin tur kan förstärka förtroendet för intressenterna att satsa ytterligare kapital i bolaget.

Redovisningsskandalerna i början av 2000-talet väckte debatten om revisorns oberoende vilket ledde till att förtroendet för revisorerna och företagsledningen sjönk. (Affärsvärlden - 2005-04-27) Detta indikerar att existerande regler och normer kring förhållandet mellan ägare, företagsledning och revisor tidigare var av sådan karaktär att det fanns behov av en statlig reglering. Staten var tvungen att omedelbart genomföra någon form av tvingande förändring för att återskapa förtroendet för företagsledning och revisor. Ett ökat förtroende påverkar också kapitalmarknadens investeringsattityd (Göran Raspe intervju, 2005-12-08). I avsnitt 6.3.8 beskrevs hur revisorns fokus på företagets egna interna kontroll har förändrats över tiden. I början av 1970-talet var revisionen av intern kontroll mer omfattande jämfört med fram till början av 2000-talet då revisorn slutade kartlägga den interna kontrollen i detalj och istället lades större vikt vid att identifiera väsentliga poster som revisorn kunde förlita sig på i revisionen.

Idag, genom införandet av RS 2004, är återigen granskningen av den interna kontrollen viktig och omfattande. Syftet är, som ovanstående diskussion visar, att höja förtroendet för företagets rapportering. (Waymarker - *Marknaden kräver tuffare revision*, 2005-12-21). En annan aspekt som också kan härledas till redovisningsskandalerna, enligt Göran Raspe, är införandet av en svensk kod för bolagsstyrning. För ägarnas del bidrar den nya koden till en utökad

information om företagets verksamhet. Detta innebär att informationsasymmetrin mellan styrelsen och ägarna minskar. För revisorernas del innebär detta större ansvar gentemot aktieägarna vilket revisorn ska ge en mer detaljerad beskrivning av hur den interna kontrollen behandlas och granskas (SOU 2004:130). ”Det är styrelsens behov av att få revisorns åsikt om den interna kontrollen av den orsaken att styrelsen gentemot aktiemarknaden måste visa att de har grepp om den interna kontrollen” (Göran Raspe intervju, 2005-12-08).

7.1.2 Organisering av revisorsarbetet

När revisorn åtar sig ett uppdrag inleds revisionen med riskanalys och planering. Sedan följer granskning av siffror och till sist kontrolleras att revisionen följer gällande normer och regler. Idag har planeringsfasen inom arbetsutförandet utvecklats till att vara mer omfattande. Det framgår av det empiriska materialet, avsnitt 6.1, att idag utgör planeringen hela 1/3 av revisionsarbetet. Tidigare, då avancerade tekniska system saknades och tillförlitligheten i sifferredovisningen var bristfällig, var revisorerna tvungna att ägna en stor del av revisionstiden åt siffergranskning. Att planeringsfasen har ökat i omfattning kan följaktligen beskrivas som ett resultat av den tekniska utvecklingen men det är även ett resultat av att väsentlighet och risk hamnade i fokus. Väsentlighet och risk avgör nämligen revisionens inriktning och omfattning och bedömes under planeringsfasen.

För att bedöma var risken för väsentliga fel är störst måste revisorns skaffa sig tillräckligt med förståelse av redovisningssystem och system för intern kontroll i bolaget för att kunna planera revisionen och utforma en effektiv ansats för den. Väsentlighet och risk avgör revisionens inriktning och omfattning och bedöms under just planeringsfasen (FARs revisionsbok, 2004:21). Dessutom har revisorns arbetssätt influerats från USA där just dokumentation och planering är en omfattande del av revisionen. Den ovan beskrivna förändringen av hur

revisionsarbetet organiseras beskriver hur normativa mekanismer successivt skapar förändringar i yrkesutövandet.

Det går också att se förändringarna i organiseringen av revisorsarbetet ur en annan aspekt. Genom den nya revisorslagen har lagstiftningen direkt påverkat revisorns arbetssätt genom att reglera revisionens utförande enligt analysmodellen, med krav på dokumenterad genomgång och analys av revisorns egen bedömning av oberoende och självständighet. Ur nyinstitutionellt perspektiv kan detta ses som en formellt tvingande användning för revisorerna. Förändringen kan härledas från den allmänna debatten om bristande förtroende under början av 2000-talet och resulterade i att staten genomförde en lagändring.

Den nya revisorslagen behöver inte enbart ses som en tvingande förändring. Redan innan nya lagar träder i kraft har FAR uppmärksammat de kommande förändringarna i lagarna genom, att studera förarbeten och anpassa revisionsarbetet mot dessa förändringar. Revisorn hade, vid införandet av revisorslagen, redan anpassat sitt arbetsutförande till lagen. Exempelvis fick revisorn tidigt anpassa sig efter analysmodellen och det skapades ett nytt legitimt tillvägagångssätt för hur revisionen ska utföras.

7.1.3 Effektivisering

Förändringstakten i näringslivet är hög. Detta märks bland annat i ett ökat antal företagsombildningar och konkurser och en ökad osäkerhet om utvecklingen. Detta ställer högre krav på revisorns förmåga till helhetssyn och insikt om kundernas verksamhet samt om förmågan att fånga in relevant information. Genom att systematiskt samla in information och kunskap kan framtida händelser förutses bättre. (SRS, 1996:10)

För att möta näringslivets krav måste revisionen idag bedrivas målinriktat och effektivt. Detta förutsätter att revisorn gör rätt saker, det vill säga sätta in resurser på de områden där risken för väsentliga fel är stor. Dessutom krävs att revisorn utnyttjar tillgängliga resurser och hjälpmedel på rätt sätt (SRS, 1996:10).

Arbetsutförandet har förändrats vad gäller effektiviteten. Effektiviteten är främst ett resultat av den tekniska utvecklingen som successivt har växt fram i samhället vilket har skapat nya legitima arbetsmetoder. Som nämnts tidigare har den tekniska utvecklingen även påverkat organiseringen av arbetet.

Göran Raspe och Ulf Tidbeck påpekar att kundernas bokföringssystem har förbättrats och blivit tekniskt mer tillförlitliga vilket har gjort att revisorn idag inte behöver granska räkenskaperna i samma omfattning. Tidigare utfördes stora delar av revisionen manuellt genom handskrivna formulär. Revisorn tvingades även granska allt i större omfattning jämfört med idag då stickprov görs. Detta kan först och främst ses ur en normativ aspekt eftersom den största orsaken till förändringar inom effektiviteten är den tekniska utvecklingen. Man kan även se effektiviseringen utifrån en mimetisk aspekt då den ökade konkurrensen byråerna emellan har bidragit till fokus på effektivisering genom att revisionen måste utföras till lägre pris och under kortare tid.

7.1.4 Revisionsberättelsen

Om man jämför bilaga två och tre kan man urskilja förändringar i utformningen av revisionsberättelserna. Bilaga två är en revisionsberättelse från 1985. Utformningen av denna revisionsberättelse är väldigt kortfattad och man tillstyrkte eller avstyrkte endast de olika delarna. Gemensamt för de båda är att de är standardiserade. Idag har revisionsberättelsen utformning förändrats då den är mer omfattande och lägger tonvikten på förvaltningen i bolaget. Revisorn ska ta ställning till om styrelse och VD brutit eller handlat i strid mot gällande

lagar. Vad som framkom utifrån intervjun med Kerstin Johansson var den bidragande orsaken till revisionsberättelsens förändring, kravet på tydligare ansvarsfördelning i företaget och kan ses som en tvingande mekanism. För att intressenterna, och då framför allt aktieägarna, i rimlig grad ska kunna förlita sig på att ledningen sköter bolaget utifrån bolagets bästa, och inte handlar i egenintresse, ska det i revisionsberättelsen framgå att styrelsen och VDn inte handlat i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen.

Öhman beskriver i *Uppdrag revision* (2005) att redan för 30 år sedan efterlyste intressenterna mer innehållsrika revisionsberättelser. Även om det kan finnas andra förtjänster med en revision är det endast via rapporteringen som intressenterna kan ta del av revisionens utfall. Ett utökat informationsinnehåll i revisionsberättelsen skulle kunna vara till hjälp för intressenterna, men samtidigt skulle en utförligare rapportering innebära att revisorerna får ett större ansvar. (Öhman 2005:65).

I den mer innehållsrika revisionsberättelsen förklarar revisorn att han har utfört revisionen i enlighet med god revisionssed. Detta innebär att revisorn har planerat och genomfört revisionen i rimlig grad för att försäkra sig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. Detta betyder att revisorn måste stå till svars för mer än när revisionsberättelsen endast innehöll ”att-satserna” eftersom revisorn idag *försäkrar* att den inte innehåller väsentliga fel. Ur ett agent- och principalförhållande innebär en mer innehållsrik revisionsberättelse ett försök att minska informationsasymmetrin, eftersom aktieägarna ser det som ett bevis då revisionsberättelsen är mer detaljerad angående hur revisionen har utförts samt att ledningen inte har handlat i strid mot gällande lagar.

7.1.5 Internationalisering

Revisorn lever i en värld som ständigt påverkas av händelser och utveckling i andra länder. Svenskt näringsliv har blivit mer och mer internationaliserat och har att ta hänsyn till regler i andra länder både vad gäller redovisning och revision (FAR – *Revision I* 1985:101). Allt fler företag etablerar sig utomlands och måste tillämpa lagstiftning och andra normer i de länder där de verkar. Exempelvis måste svenska företag, som är noterade på USA börsen, tillämpa SOA. Revisorn måste, vid reviderande av utländska bolag, förvissa sig om att bolagen i sin rapportering till moderbolaget redovisar på ett sätt som överensstämmer med svenska redovisningsprinciper. En förklaring till de internationella standarderna var att effektivisera revisionen i företag med många filialer och dotterbolag i andra delar av världen.

En av de faktorer som påverkat denna internationalisering är bildandet av internationella samarbetsorganisationer inom vilka de nationella revisorsorganisationerna verkar. De två viktigaste är i svenskt perspektiv kan sägas vara IFAC och FEE. (Diamant 2004:49)

Under tidigt 1980-tal började man studera andra nationers arbetssätt, då främst den anglosaxiska revisionen. Därefter började man allt mer att ta efter och imitera arbetsutförandet. Detta, menar Ulf Tidbeck, var ett led i att företagen började verka över gränserna och det krävdes ökad harmonisering av redovisningen. Sedan började svensk revision att successivt anpassas efter internationaliseringen som ett led i det ökade samarbetet mellan länderna vilket utvecklade en harmonisering av standarder. Idag är influenserna så starka att man kan tolka det i termer av en tvingande mekanism att tillmötesgå den internationella utvecklingen. Detta leder till ett samspel mellan länderna vilket skapar likheter i sättet att arbeta och tillämpa de internationaliserade standarder.

Förändringen mot allt mer internationalisering leder till att revisorn på ett bättre sätt måste hantera språk för att sköta den internationella revisionen. Idag är ofta de börsnoterade företagens årsredovisningar på engelska vilket kräver ökade språkkunskaper för revisorn.

7.1.6 Konsultrollen

Respondenterna menar att revisorn alltid haft en rådgivarroll gentemot klienterna men efter alla omdebatterade redovisningsskandaler har man tvingats avveckla sina konsultavdelningar. Respondenterna hävdar, att den fokus som riktats mot konsultrollen till stor del kan förklaras av redovisningsskandalerna. Debatten som uppstod gjorde att omvärldstrycket framtvängde någon form av åtgärder för att återuppbygga förtroendet gentemot intressenterna. Därför avvecklades konsultavdelningarna inom revisionsbyråerna.

Idag får revisorerna ge råd inom områden som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten och sådan verksamhet benämns fristående rådgivning (FARs revisionsbok 2004:107). Det finns dock inskränkningar i den fristående rådgivningen. Om rådgivning riktar sig till klienter i revisionsverksamheten finns det viktiga begränsningar som följer av lag och god sed. Revisorns självständighet och opartiskhet får inte riskeras. (FARs revisionsbok 2004:107).

Göran Raspe menar att ”den fristående rådgivarrollen är jätteintressant, och att det faktiskt är det som gör jobbet roligt. Att just få hjälpa till och bidra med alla erfarenheter man som revisor har”.

7.2 Extern kontroll

Nedan diskuteras förändringar inom den externa kontrollen samt vilka mekanismer som ligger till grund för dessa förändringar.

7.2.1 Bibehållen auktorisation

Revisorsnämnden är sedan 1995 statens tillsynsorgan för auktorisation och tillsyn av revisorer. Tidigare, från 1973, var det Kommerskollegium som hade denna uppgift. Man kan ur det empiriska materialet utläsa att det som ligger bakom denna förändring är att intressenterna kräver en ökad kontroll av revisorerna och en ökad fokus på det statliga ansvaret för revisionsfrågor.

Revisorns beteende, handlingar och kunskap regleras av bland annat Revisorsnämnden. Revisorsnämndens tillsyn ska säkerställa att revisionsverksamheten är av hög kvalitet och uppfyller högt ställda etiska krav. Alla revisorer ska vart femte år redovisa vad man arbetat med och vilka system man använt sig av. Revisorsnämnden ska sedan avgöra om förlängning av godkännande eller auktorisation. Revisorsnämnden ställer kraven på vad som krävs för att bli godkänd och auktoriserad revisor (FARs samlingsvolym II 2004:83).

Revisorsnämndens tillsyn upprätthåller kompetensnivån och säkerställer revisionskvaliteten vilket skapar legitimitet i yrkesutförandet. Utifrån nyinstitutionellt perspektiv begränsar Revisorsnämnden beteende genom att revisorn måste följa föreskrivna seder vilket även detta legitimerar revisorns arbete. Revisorn kan dock tillämpa sederna med en viss handlingsfrihet inom ramen för god sed.

7.2.2 Kvalitetssäkring

Kvalitetssäkring har alltid funnits och är därför ingen förändring man kan jämföra förr och nu. Men den har successivt skärpts för att säkerställa att revisorn når upp till de successivt ökade krav som ställs. Kompetenskraven på revisorn är av stor vikt och bör kontrolleras fortlöpande genom kvalitetsuppföljning av revisorers arbete (Cassel 1996:161). Medelstora och stora byråer har kvalitetskontroller, som utförs av en erfaren FAR-ledamot, för att kunna bekräfta att verksamheten bedrivs enligt de regler som byråledningen har bestämt och för att hålla en hög nivå på arbetet. Som ett led i att återupprätta förtroendet för revisorskårens kompetens fordras systematiska former för extern kvalitetsuppföljning (Cassel 1996:161). Kvalitetssäkringen kan således ses som en normativ påtryckning eftersom dess uppgift är att säkerställa hög kvalitet och skapa legitimitet i revisorns arbete. Revisorn tvingas, för att bibehålla förtroendet från intressenterna, att hålla en hög nivå på sitt arbete. Kvalitetskontrollerna är till för att just säkerställa att revisorns arbete når upp till den nivå som omvärlden kräver.

7.3 Interorganisatoriska relationer

Nedan diskuteras förändringar i de interorganisatoriska relationerna samt vilka mekanismer som ligger till grund för dessa förändringar.

7.3.1 Konkurrenter

Merparten av respondenterna framhåller att konkurrensen idag har ökat inom revisionsbranschen som en följd av att det har blivit tillåtet att marknadsföra sin byrå. Fram till 1990-talet var det oetiskt att marknadsföra sin revisionsbyrå. Marknadsföringen är ett led i utvecklingen i samhället som revisionsbranschen

sedan successivt har anpassat sig efter. Revisionsbyråerna kan idag, genom marknadsföringen, studera hur konkurrenter positionerar sig och därmed imitera de lyckade konkurrenterna för att försöka nå samma legitimitet. Detta innebär att den ökade konkurrensen bidrar till homogenitet bland byråerna.

En annan orsak till att konkurrensen har ökat är att kunden idag är mer kostnadsmedveten och revisorsbranschen har på så sätt blivit väldigt prisfokuserad. Dessutom tvingades revisorsbranschen att utveckla sina byråer för att kunna revidera de allt mer expanderade bolagen. Revisionen fick återigen anpassa sig efter samhällets utveckling och eftersom byråerna snabbt var tvungna att utöka sina byråer, med fler revisorer, var de tvungna att konkurrera även om personalen.

En ökad konkurrens innebär en ökad press på revisorerna att ständigt framhäva sig gentemot kunderna i jämförelse med konkurrenterna och genomföra en effektiv revision till ett lågt pris.

Trots den ökade konkurrensen menar Göran Raspe att det fortfarande finns en påtaglig kollegialitet, det vill säga även om man är konkurrenter och slåss om samma uppdrag, är man medveten om att man trots allt är kollegor. Men självklart spionerar och kartlägger man varandra. Kollegialiteten är fortfarande stark men den är på väg att lösas upp i och med den ökade konkurrensen. Branschkollegialiteten har blivit mindre påtaglig men den finns fortfarande kvar.

7.3.2 Uppdragsorganisationer

Mellan uppdragsorganisationen och revisorn har det i och med införandet av RS 2004 införts ett uppdragsavtal. Anledningen till införandet av ett sådant avtal var kravet på att tydliggöra ansvarfördelningen mellan revisorn och uppdragsgivaren. Detta eftersom förtroendet som institution var svagt och

uppdragsavtalet var ett sätt att formalisera och reglera förhållandet mellan dessa parter. I uppdragsbrevet klargörs omfattningen och syfte med det arbete som revisorn kommer att utföra för klienten. Uppdragsavtalet innehåller, förutom de moment som revisorn ansvarar för, även en definition av uppgifter som faller på ledningen i det granskade företaget (RS 210). Tidigare fanns inte något som reglerade detta vid eventuella tvister.

Revisorn har som uppgift att minska informationsasymmetrin mellan ledningen och ägarna. Revisorn kan även ses som ägarnas ekonomiska agent då revisorn ska granska ledningens agerande. Förhållandet mellan ägare och ledning är ett omdebatterat ämne då det är svårt att finna lösningar på hur informationsövertaget hos ledningen kan minskas. Debatten förknippas även med dålig revisionskvalitet och att revisorn inte är oberoende. Glappet mellan aktieägarna och ledningen växer hela tiden genom att aktieägarna blir allt fler och de kommer längre ifrån verkligheten inne i företaget. Man kan utifrån agent-principal-förhållandet se normativa förändringar då revisorns arbetssätt är att granska ledningens agerande på uppdrag av aktieägarna. Aktieägaren ställer därför högre krav på revisorn att han ska ha förståelse för och god insikt i vad som händer inne i företaget eftersom rapporterna är det enda som aktieägarna kan ta del av.

Förändringen är hur uppdragsorganisationerna ändrat sina krav då bolagsstyrningen har gått från att vara ägardominerat till ledningsdominerat. Enligt Göran Raspe har detta lett till att revisorn blivit tvungen att rapportera i större omfattningen och föra mer öppna dialoger med ägarna.

7.4 Omvärldsrelationer

Eftersom revisorn är en profession omges de av starka påtryckningar och höga förväntningar från omvärlden. Revisorns intressenter har alltid ställt höga krav

på revisorn vad gäller säkerställandet av företagens ekonomiska information. Det har alltid funnits ett förväntningsgap som i grund och botten handlar om den okunskap som allmänheten har om vad revisorsyrket innebär. Idag har kraven och förväntningsgapet ökat eftersom intressenterna, i och med debatterna, tror att revisorns ansvar är större än vad det egentligen är. För att minska detta förväntningsgap krävs någon form av reglering. När gapet blir för stort griper lagstiftaren in för att täppa till det genom att tillgodose intressenternas krav. (Finanstidningen, 1994-03-29) Den nya revisorslagen var ett led i detta. Här kan även nämnas införande av SOA vars syfte var att förbättra innehållet och tillförlitligheten i den information företaget lämnar.

7.5 Yrkeskulturen

Sambandet mellan en individs tankemönster och interaktion i en grupp är ofta starkt. Både tankar och handlingar är i hög grad påverkade av individens socialisering. Enskilda revisorers tankemönster kan med andra ord vara färgade av rådande uppfattningar inom såväl revisionsteamet och revisionsbyrån som revisorsprofessionen. Att göra någonting tillsammans med andra kollegor är en social aktivitet som kan leda till att gemensamma bilder av verkligheten skapas.

Yrkessocialiseringen inom byråerna är en viktig förutsättning för att professionen ska kunna leva vidare och ge legitimitet åt arbetet vilket skapar yrkeskulturen inom byråerna. Göran Raspe menar att

”redan från dag ett som revisor påverkas man av sina kollegor. Detta är en oerhört viktig faktor. Kulturen inom en byrå skapas av medarbetarna och detta ger kvalitet i revisorsarbetet. Kollegerna är dessutom en absolut nödvändig förutsättning för att göra professionella bedömningar. Det professionella samtalet är enormt igång hela tiden på en revisionsbyrå”.

Som nyanställd på en revisionsbyrå arbetar man mycket med de erfarna revisorerna för att formas efter deras arbetssätt. Genom att ta till sig deras rutiner och normer och anpassa sig efter dessa, skapas en trygghet i arbetsutförandet. Detta leder till likheter i arbetssättet bland kolleger då ett vanemässigt handlande utvecklas. Den mimetiska aspekten har osäkerheten som drivkraft och därför formas man som mest av sina kolleger i början av sin karriär eftersom man då är som mest osäker.

7.6 Förändringar och förändringsmekanismer, en sammanfattning

Förändringar inom revisorsyrket uppstår som en följd av att existerande institutioner ifrågasätts eller på grund av att de institutionella kontrollmekanismerna är otillräckliga. Ibland sker förändringarna automatiskt genom att det skapas en successiv anpassning. Här kan nämnas revisorsyrkets anpassning till den tekniska utvecklingen och internationaliseringen. Men har inte den automatiska anpassningen haft framgång krävs ytterligare kontrollmekanismer såsom lagar och förordningar. Den nya revisorslagen är ett exempel på när lagstiftaren griper in och tvingar fram en förändring.

FARs påtryckningar på organisationer inom ett fält leder till att revisionsbyråerna blir mer lika varandra. Med hjälp av olika nyhetsbrev och uppdatering kring förändringar försöker FAR effektivisera spridningen av informationen. FARs rekommendationer har blivit allt mer styrande och kan numera ses som en tvingande påverkan på revisorns arbetssätt. Med andra ord både möjliggör och begränsar FAR revisorns handlingar och beteende.

De ovan nämnda förändringarna eller aspekterna skapar likheter i det organisatoriska fältet som revisorerna verkar inom.

Tabell 7:1 Sammanfattande tabell av analysen

Kategorisering av förändringar			
	<i>Tvingande mekanismer</i>	<i>Normativa mekanismer</i>	<i>Mimetiska mekanismer</i>
Arbetsutförandet			
Granskning av intern kontroll	RS och bolagsstyrningskoden		
Organisering av arbetet	Revisorslagen	Influenserna från USA	
Effektivisering	Krav från näringslivet	Teknisk utveckling	Ökad konkurrens
Revisionsberättelsen	Krav på tydligare ansvarsfördelning		
Internationalisering	SOA	Samarbete mellan länderna	Anglosaxisk revision
Konsultrollen	Bristande förtroende från intressenterna		
Extern kontroll			
Bibehållen auktorisation	Företagens intressenter kräver det	Upprätthålla legitimitet	
Kvalitetssäkring	Krav från omvärlden	Upprätthålla legitimitet	
Interorganisatoriska relationer			
Konkurrenter	Expansionskrav	Prisfokusering	Marknadsföring
Uppdragsorganisation	Uppdragsavtal, ledningsdominerat		
Omvärldsrelationer	Oberoendebatten		
Yrkeskulturen			Yrkessocialisering

8 Avslutning

I detta kapitel redogörs för våra slutsatser angående vilka förändringar som har varit mest påtagliga. Vi kommer även att spekulera i framtiden för revisorsyrket.

Att döma av respondenternas uttalanden har de mest påtagliga förändringarna inom revisorsyrket skett i arbetsutförandet. Dessa förändringar baseras framförallt på att omvärldens och intressenternas krav har förändrats vilket har lett till ett behov av att skapa nya legitima arbetsmetoder. Att kraven har ökat beror till stor del på redovisningsskandalerna och den debatt som uppstod och som gjorde att förtroendet för revisorn minskade. Det fanns helt enkelt ett behov av att återskapa tilltron för revisorn.

Vi har således i denna uppsats nått andra resultat än Mörk och Johansson (1999) eftersom vi har uppmärksammat redovisningsskandalernas effekt på revisorsyrket. Revisorslagen, SOA, intressenternas ökade kravställande, samt RS är exempel på mekanismer. Det viktigaste bidraget är dock att vi har använt nyinstitutionell teori i kombination med agentteorin som teoretisk referensram i studien, vilket oss veterligt inte har förekommit tidigare. I och med detta har vi kommit fram till något annorlunda resultat jämfört med framför allt Mörk och Johansson (1999).

Syftet i denna uppsats har varit att med hjälp av nyinstitutionell teori och agentteori bidra till ökad kunskap om förändringar och förändringsmekanismer inom revisorsyrket.

I denna uppsats har vi strukturerat och förtydligat olika kategorier av förändringar och förändringsmekanismer. Det är de tvingande mekanismerna som har skapat de mest påtagliga förändringarna inom de olika kategorierna. De

tvingande mekanismerna leder till en omedelbar formell eller informell påtryckning. De formella påtryckningarna har varit de lagar och rekommendationer som har införts. Medan informella påtryckningarna kan ses som de ökade krav som ställs på revisorn. Normativa mekanismer är något som successivt har skapat förändringar i revisorsyrket och är framför allt till för att skapa legitimitet inom yrket. Denna sorts mekanism eller påtryckning leder inte till lika tydliga förändringar eftersom anpassning oftast sker automatiskt eller omedvetet. Här kan nämnas den tekniska utveckling och influenserna från USA.

De mimetiska mekanismerna märks inte heller av lika tydligt inom denna bransch eftersom revisorsbranschen är hårt reglerad och förändringarna kommer oftast från en tvingande eller normativ händelse. Utifrån de mimetiska mekanismerna skapas yrkeskulturen genom att revisorerna imiterar varandras arbete. Ökad konkurrens, marknadsföring och kollegornas påverkan på varandra är det centrala i detta sammanhang. Revisorerna tar efter varandras arbetssätt och anpassas in i professionen vilket skapar yrkessocialisering inom revisorsbranschen.

Sammantaget har den tekniska utvecklingen lett till att revisorns arbete har underlättats och effektiviserats. Företagens expansion har gjort att konkurrensen har ökat mellan revisionsbyråer. Den formella kompetensen har förändrats eftersom utbildningskraven har ökat för revisorn då det krävs högre akademiska poäng för att bli auktoriserad eller godkänd revisor idag. Förändringen mot en allt mer internationalisering leder till att revisorn på ett bättre sätt måste hantera språk för att sköta den internationella revisionen.

8.1 Framtiden i revisorsyrket

Revisorns arbetsrotation

I framtiden kommer det att vara en fortsatt fokus på revisorns oberoende. Med all sannolikhet kommer EU-kommissionen korta tiden som revisorer får ha sina uppdrag, till fem år, i Sverige (Affärsvärlden 2004-04-11). Vi anser att detta är bra ur den aspekt att det ökar förtroendet för revisorn gentemot företagets intressenter. Detta innebär dock att kostnaderna ökar för revisionen. Som revisor måste man göra en investering vid uppstarten, i tid och kostnader. Det tar ett bra tag att sätta sig in i ett stort företags verksamhet. Reformen gör därmed att det blir dyrare för uppdragsorganisationerna. Ytterligare en nackdel med arbetsrotation är att de frågor revisorerna ägnar sig åt att granska tenderar att bli mer och mer tekniska. Det vill säga det går ganska fort att gå in och titta på ett företag om de följer god redovisningssed och pricka av mot checklistor och så vidare, men att förstå ett företag i djupare mening det kan ta lite längre tid.

Avslutningsvis menar vi att det trots allt är aktieägarna som väljer revisorn. Har det byggts upp ett förtroende mellan dessa parter, varför skulle aktieägarna inte få välja om bolagets revisor? Det är trots allt mellan revisor och ägare, som förtroendet ska finnas!

Sammantaget kan respondenternas reflektioner över framtiden beskrivas enligt följande. Hösten 2006 ska ett beslut vara fattat om det kommer att behövas både godkända och auktoriserade revisorer i framtiden. Idag är det hela 90 % av alla företag som endast behöver en godkänd revisor. Det kommer med all sannolikhet att ske en sammanslagning av godkänd och auktoriserad revisor.

Respondenterna anser också att det kommer att vara svårt att vara revisor i framtiden då mer lagar och rekommendationerna kommer att införas.

Revisorsyrket kommer säkerligen att bli mer specialiserat. Dessutom kommer ansvarsfrågor mellan styrelse, revisor och ledning ytterligare att hamna i fokus.

8.2 Förslag till fortsatt forskning

I denna uppsats framgår det att förtroendet för revisorn måste återuppbyggas och det har redan idag vidtagits åtgärder för detta. Införandet av bolagsstyrningskoden var en sådan åtgärd. Men eftersom bolagsstyrningskoden infördes den 1 juni 2005 kan vi inte idag se de fulla effekterna av denna. Bolagsstyrningskoden skall förhoppningsvis stärka förtroendet för den svenska marknaden och de svenska bolagen. Det hade varit intressant att vidare undersöka om och i så fall hur förtroendet har förändrats genom denna kod. Man kunde exempelvis gjort en undersökning ute bland företagens intressenter för att se hur förtroendet för företagens lämnade information ser ut idag. Hur har införandet av bolagsstyrningskoden påverkat förtroendet mellan företagsledning och övriga företagsintressenter.

Vidare framgår det att kraven ständigt ökar på revisorn. Pressen från lagstiftaren, tillsynsmyndigheter, klienter och massmedier tilltar. Det krävs att revisorn har stark integritet, oberoende och självständighet. Det ställs krav på vidareutveckling inte bara inom revision, redovisningsrätt, finansiering och skatt, utan också bolagsrätt och annan civilrätt. Revisorskåren har de senaste fem åren dränerats på 400 verksamma revisorer, hela 10 procent (www.DI.se 2005-12-01). Det är inte svårt att förstå varför man som revisor väljer att lämna yrket. Men det hade varit intressant att genomföra en studie om vilken sorts personer som i framtiden kommer att söka sig till revisorsyrket? Det verkar krävas en ”superrevisor”!

Referenslista

Andersson, Per-Olof - *Kan vi få ett svensk Enron?* Dagens Industri (2002-09-17) [www.di.se/Index/Nyheter/2002/09/17/58906.htm] accessdatum 2005-12-01.

Alvesson, Mats, Sköldberg, Kaj (1994), *Tolkning och reflektion - vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Lund.

Axenstig, Isadora, Björklund, Maria (2002) *Kundvärde/tjänstekvalitet i relationen mellan revisor och klient – en fallstudie*, Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg.

Cassel, Filip (1996) *En reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*, Nerenius & Santéus förlag, Stockholm.

Christensen, Lars, Andersson, Nina, Engdahl, Carin, Haglund, Lars, (2001) *Marknadsundersökning – en handbok*. Studentlitteratur, Lund.

Darmer, Per, Freytag, Per V. (1995), *Företagsekonomisk undersökningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund.

Diamant, Adam (2004), *Revisors oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus Förlag, Uppsala.

Diamant, A, Holm, A, Strömberg, P, *Revisorsnämnden och åttonde direktivet*, Balans nr.1 2006).

DiMaggio, P.J & Powell, W.W (1991), *The new institutionalism in organization analysis*, The university of Chicago Press.

Erfors, Agneta (2004), *Det är dans i parken ikväll – om samverkan mellan näringsliv och akademi med forskningsparken som mäklande miljö och aktör*, Lund Business Press, Lund.

Eriksson, Lars Torsten (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber ekonomi, Malmö.

Erlingsdóttir, Gudbjörg (1999), *Förförande idéer - kvalitetssäkring i hälso- och sjukvården*, Ekonomihögskolan, Lunds universitet, Lund.

Estibaliz Alonso, *Complex organizations*.

[<http://www.uiowa.edu/~c034285/w13summary.pdf#search='DimaggioPowell'>]

accessdatum 2005-12-21.

FAR- bilaga i Svenska Dagbladet, *Dags för revisorn att ta plats i fokus*, 2004-11 24.

FAR (2003), *FARs revisionsbok 2004*, FAR förlag, Stockholm.

FAR (2002), *Regler om revisorer och revision*. FAR förlag, Stockholm.

FAR (1993), *Revisorn en antologi – artiklar publicerade 1923–1993*. FAR förlag, Stockholm.

FAR- Marknaden kräver tuffare revision, 2005-10-21

[<http://www.ad.se/index.php?serv=nyhetsarkiv>] accessdatum 2005-12-14.

FAR (2004), *FARs Samlingsvolym 2004 Del 1*, FAR förlag, Stockholm.

FAR (2005), *FARs Samlingsvolym 2005 Del 2*, FAR förlag, Stockholm.

Froste, Calle- Special: *börsrevisorerna - Fem år - sedan åker ni ut, 2004-12-05*

[<http://www.ad.se/index.php?serv=nyhetsarkiv>] accesdatum 2005-12-17.

Föreningen auktoriserade revisorer (1985), *Revision I*, Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag, Stockholm.

Föreningen auktoriserade revisorer (1991), *Revision I*, Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag, Stockholm.

Gräll, Linnea, Holma, Per (2003), *I huvudet på revisorn – en studie och revisorers syn på oberoendet*, Magisteruppsats Luleå tekniska universitet, Luleå.

Grönbok (1996) Roll, *ställning och ansvar – för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeska unionen*

[http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/docs/other/700996sv.pdf]

acesdatum 2005-12-18.

Hall, Z, Zheng, B, Dugan, E, Camacho, F, Kidd, E-K, Mishra, A, och Balkrishnan, R (2002), *Measuring patients' trust in their primary care providers*, Medical Care Research and Review, Vol 59 No 3, 293-318.

Hendriksen, E.S & van Breda, M.F (1992) *Accounting Theory (5th edition)* Boston: Irwin.

Hobler Cathrine, Holmqvist, Henrik, Paulsson, Anna (2005), *Sarbanes Oxley Act – En tvingande förändring*. Kandidatuppsats, Kristianstad Högskola, Kristianstad.

Holme, Idar Magne, Solvang, Bernt Krohn (1991) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur Lund.

Issa Hebba, Kristiansson Johanna, Nilsson, Madeleine (2004), *Självgranskningshot och exploateringsrisk – Revisorns roll vid apportemission*. Kandidatuppsats vid Kristianstad Högskola, Kristianstad.

Johansson, Roine (2002), *Nyinstitutionalismen inom organisationsanalysen*, Studentlitteratur, Lund.

Johansson, S, Häckner, E & Wallerstedt, E (2005), *Uppdrag revision Revisorsprofession i takt med förväntningarna?* SNS Förlag, Stockholm.

Jonsson, Christer (1995), *Ledning i folkrörelseorganisationer - den interaktiva ledningslogiken*, Lund University Press, Lund.

Karleberg, Ellen Finanstidningen - *Revisionens historia*, 1994-03-29

[<http://www.ad.se/aa/aa.php?zbsession=0000021430>] accessdatum 2005-12-20.

Lindfors Johansson, Maj-Britt (1993), *Att utveckla kunskap – om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*. Maj-Britt Johansson Lindfors och Studentlitteratur, Lund.

Ljungholm, Nina (2001), *Revisorer och klienter*, Magisteruppsats Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg.

Moberg, Krister (2003), *Bolagsrevisorn – Oberoende – Ansvar – Sekretess* (2:a upplagan), Nordstedts Juridik, Stockholm.

Mörk, Ewa, Johansson, Kristina (1999), *Revisorsfunktionen för, nu och i framtiden*, Kandidatuppsats Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg.

Nachemson- Ekwall, Sophie, *Affärsvärlden – Boom för revision*, (2005-04-27)

[<http://www.ad.se/index.php?serv=nyhetsarkiv>] accessdatum 2005-01-02.

Nygaard Claus, Bengtsson Lars (2002), *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur, Lund.

Odefalk, Eva-DN, *Börskod för bolagen införs i sommar*, (2005-04-08)

[<http://www.ad.se/index.php?serv=nyhetsarkiv>] accessdatum 2005-01-02.

Perloff, Jeffrey M (2004), *Microeconomics*, (third edition), Pearson Education, USA.

RNs uttalande om analysmodellen, 2003-06-11

[<http://www.revisorsnamnden.se/Protokoll/03-06/bilaga2.pdf>] accessdatum 2005-12-21.

RS (2002), *RS Revisionsstandard i Sverige*, FAR förlag, Stockholm.

Saunders, Mark, Lewis, Philip & Thornhill, Adrian (2003), *Research methods for business students* (third edition), Financial times/Prentice Hall, Harlow.

Scott, William R (2003), *Financial Accounting Theory* (3:e upplagan), Prentice Hall, USA.

Sikka, P, Puxty A, Willmott, H, & Cooper, C (1998) *The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence*. Critical Perspectives on Accounting. Vol.9 ss.299-330. Article ID: pa970159.

Statens offentliga utredningar (2004) *Svensk kod för bolagsstyrning – betänkande av kodgruppen*, Fritzes, Stockholm.

Svenska Revisors Samfundet SRS (1995), *Vägledning för revision – metodik*, Svenska, Revisorssamfundet SRS Service AB, Stockholm.

Svernlöv, Carl, Blomberg, Erik, *"Sarbanes- Oxley Act- USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna"*, Balans 2003;1 sidan 23.

www.FAR.se.

www.rn.se.

Öhman, Peter (2004), *Revisorers perspektiv på revision – En fråga om att följa upp trampade stigar*.

Bilagor

Bilaga 1: Intervjufrågor

Bilaga 2: Revisionsberättelse 1985 Ernst & Young

Bilaga 3: Revisionsberättelse 2004 Ernst & Young

Bilaga 1

Intervjufrågor till kandidatuppsats 2005

1. Berätta lite om dig själv.

2. Vilka är de viktigaste förändringarna under din (karriär) yrkesverksamma tid som revisor och hur har dessa påverkat revisorsyrket?

Tvingande förändringar

3. Hur påverkas man som revisor av nya lagar? Exemplifiera

4. Hur påverkas man som revisor av nya rekommendationer? Exemplifiera

5. Hur uppfattar du kundens krav på revisorn och har dessa krav blivit annorlunda över tiden? Exemplifiera

6. Vilka är de största förändringarna inom utbildning/kompetenskrav och varför tror du att det har blivit så?

Mimetiska förändringar

7. På vilket sätt påverkas du av dina kollegor och deras arbetssätt? Exemplifiera.

8. På vilket sätt påverkas du av konkurrenterna? Exemplifiera

9. Finns det någon speciell revisionsbyrå som är normgivande?

Normativa förändringar

10. Hur anpassar byrån sig till förändringar som successivt växer fram i professionen? Exemplifiera

11. Hur har praxis och arbetssättet förändrats inom revisorsyrket?

Agentteorin

12. Har det skett någon förändring angående effektivitet inom revisionen?

13. Har du upplevt att ledningen kan agera på ett sätt som avviker från ägarnas intresse? Exemplifiera. Hur hanteras detta i så fall av dig som revisor?

Konsultrollen

14. Rollen som konsult har varierat i omfattning över tiden. Hur ser du på konsultrollen?

Framtiden

15. Hur tror du att revisorsyrket ser ut i framtiden?

16. Anser du att arbetsuppgifterna går mot en specialisering? I så fall, på vilket sätt?

Bilaga 2

KRISTIANSTADS LÄNS REVISIONS AB

AV KOMMERSKOLLEGIUM GODKÄNT REVISIONSBOLAG

REVISIONSBERÄTTELSEFÖRROSENQVISTS MEK. VERKSTAD ABBolag nr: 556073-6083

Jag har enligt god revisionssed granskat årsredovisningen, räkenskaperna samt styrelsens förvaltning för verksamhetsåret 1/1 - 31/12 1984.

Årsredovisningen är uppgjord enligt aktiebolagslagen.

Jag tillstyrker:

att resultaträkningen och balansräkningen fastställs;


att årets vinst disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen, samt

att styrelsens ledamöter beviljas ansvarsfrihet för den tid redovisningen omfattar.

Kristianstad den 24 maj 1985

/Kerstin Johansson/
Godkänd revisor

Bilaga 3



Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i

Rosenqvists Mek. Verkstad Aktiebolag **Org.nr 556073-6083**

Jag har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i Rosenqvists Mek. Verkstad Aktiebolag för räkenskapsåret 2003. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisions sed i Sverige. Det innebär att jag planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och verkställande direktören gjort när den upprättat årsredovisningen samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Jag har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag anser att min revision ger mig rimlig grund för mina uttalanden nedan.

Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

Jag tillstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar vinsten i bolaget enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Kristianstad den 25 mars 2004