

Vad påverkar förväntningsgapet?

– en komparativ studie av förväntningsgapet mellan revisorn och
företagsledningen i stora respektive små företag

Handledare:
Sven-Olof Yrjö Collin

Författare:
Angela Jansson
Emma Mauritzon
Marie Nordström

FÖRORD

Först och främst skulle vi vilja tacka alla respondenter som har tagit sig tid och medverkat i våra intervjuer.

Vidare vill vi tacka vår handledare docent Sven-Olof Yrjö Collin som har gett oss ovärderliga råd, många skratt och framförallt inspiration.

Kristianstad, Januari 2005

Angela Jansson

Emma Mauritzon

Marie Nordström

ABSTRACT

The audit has many stakeholders who use the financial statements, among them is the management. The auditor's assignment is to do an independent critical review of financial statement, accounting and administration. The management's expectations of the auditor sometimes differ from what the auditor actually does and an expectation gap arises. Our purpose with this essay is to investigate if the management's expectations on the auditor differ with the size of company and how a possible expectation gap appears. We found that a case study was best suited for our problem because we thought that the respondents would give us a better answer on our sensitive questions than they would do in a survey. By doing a case study we get a closer connection with the respondents and can build up a confidence which hopefully give us answers to our questions. We developed our own theory by using already existing theories. Our theory describes different factors that affect the expectation gap. By using already existing theories we developed our own theory. The theory describes different factors which affect the expectation gap. Through these factors we found out that the expectation gap could be dynamic. The dynamic expectation gap means that the auditor bridge over the companies' expectations, by assisting with several services than what is included in the audit and through this the expectation gap decreases. Through the factors and the dynamic expectation gap the hypotheses were developed. By examine seven companies' through questions based on the hypotheses we found that with increasing size of the company, the expectation gap were reduced. The case study shows that the small companies have more extensive expectations and the expectation gap is greater than in bigger companies. We can also see that the expectation gap is dynamic because the auditor bridge over the small companies' expectations. The report is written in Swedish which is our mother tongue language.

SAMMANFATTNING

Revisionen har många intressenter som drar nytta av revisorn och hans/hennes arbete, däribland företagsledningen. Revisorns uppgift är att göra en oberoende kritisk granskning av årsredovisning, bokföring och förvaltning. Ibland kan företagsledningens förväntningar på revisorn skilja sig åt gentemot vad revisorn faktiskt gör, varför ett förväntningsgap bildas. Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka om företagsledningens förväntningar på revisorn skiljer sig åt i olika stora företag och hur ett eventuellt förväntningsgap ser ut. Vi har intervjuat företagsledningar och även i viss mån revisorer. Vi finner att fallstudier lämpar sig bäst för vår problemställning eftersom vi anser att våra frågor är känsliga och att frågorna därför bäst kan besvaras genom intervjuer istället för surveys. Genom en fallstudie får vi en närmare kontakt med respondenten. Vi kan då bygga upp ett förtroende gentemot denna som förhoppningsvis innebär att vi kan få svar på våra frågor. Vi har med hjälp av redan existerande teorier utvecklat en egen teori som redogör för olika faktorer vilka påverkar förväntningsgapet. Genom faktorer fann vi även att förväntningsgapet kunde vara dynamiskt. Det dynamiska gapet innebär att revisorn överbrygger förväntningarna som de små företagen har, genom att bistå med fler tjänster än vad som ingår i revisionen och därigenom minska förväntningsgapet. Utifrån faktorerna och att förväntningsgapet kunde vara dynamiskt utvecklades hypoteserna. Genom att undersöka sju företag med frågor baserade på hypoteserna fann vi att när företagets storlek ökar, så minskar förväntningsgapet. Fallstudien visar att de små företagen har större förväntningar och förväntningsgapet är större än hos stora företag. Dock kan man se att förväntningsgapet är dynamiskt genom att revisorn överbrygger de små företagens förväntningar.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	1
1.1 Problem	1
1.2 Syfte	2
1.3 Disposition	2
1.4 Kapitelsammanfattning	3
2 METOD	5
2.1 Uppsatsens metod	5
2.2 Undersökningsansats	6
2.3 Kapitelsammanfattning	7
3 TEORI	8
3.1 Introduktion till förväntningsgapet	8
3.2 Förväntningar	9
3.3 Lagstadgad revision och rådgivning	10
3.3.1 Revisorn i olika roller	11
3.4 Revisorns oberoende	11
3.5 Agentteori	12
3.6 Företagsledningen	13
3.7 Teorin om faktorer som har betydelse för förväntningsgapet	13
3.7.1 Förväntningsgap	14
3.7.2 Företagsstorlek	15
3.7.3 Revisionsbyrå och revisor	16
3.7.4 Bransch	16
3.7.5 Verksamhetens ålder	17
3.7.6 Ort	17
3.7.7 Individuella faktorer	18
3.7.8 Företag i kris	19
3.7.9 Det dynamiska förväntningsgapet	19
3.7.10 Sammanfattning av hypoteser	21
3.8 Kapitelsammanfattning	22
4 EMPIRISK METOD	23
4.1 Undersökningsstrategier	23
4.1.1 Fallstudier och Surveys	23
4.2 Urval	24
4.2.1 Val av företag	24
4.2.2 Val av respondent	26
4.3 Datainsamling	26
4.3.1 Primärdata	26
4.4 Operationalisering	27
4.4.1 Intervjuguide till företagsledningen	27
4.4.2 Intervjuguide till revisorerna	28
4.4.3 Datahantering	30
4.5 Metodproblem	30

4.6 Kapitelsammanfattning	30
5 EMPIRISK ANALYS	32
5.1 Struktur	32
5.2 Företagsbeskrivningar	32
5.3 Hypotesernas utfall –godtages alternativt godtages ej?	33
5.3.1 Företagsstorlek	34
5.3.2 Revisionsbyrå och revisor	35
5.3.3 Bransch	37
5.3.4 Verksamhetens ålder	38
5.3.5 Ort	38
5.3.6 Individuella faktorer	39
5.3.7 Företag i kris	40
5.3.8 Det dynamiska förväntningsgapet	40
5.4 Kapitelsammanfattning	41
6 SLUTSATSER	43
6.1 Slutsats	43
6.1.1 Praktiska implikationer	45
6.1.2 Vad påverkar förväntningsgapet?	45
6.2 Förslag till fortsatt forskning	45
7 REFERENSLISTA	46
APPENDIX	
Bilaga 1	Frågeformulär till företagsledningen
Bilaga 2	Frågeformulär till revisorn

1 INLEDNING

Revisionen har många olika intressenter som drar nytta av revisorn och dennes arbete. Revisorns uppgift är att göra en oberoende kritisk granskning av årsredovisning, bokföring och förvaltning. Företagsledningen använder revisorn som ett bollplank i ekonomiska frågor. Ibland kan företagsledningens förväntningar på revisorn skilja sig åt gentemot vad revisorn faktisk gör, varför ett förväntningsgap bildas. Hur ser förväntningsgapet ut och finns det ett samband med företagets storlek eller är det andra faktorer som styr förväntningsgapet? Hur kan revisorns agerande påverka förväntningsgapet och har revisorns agerande ett samband med företagets storlek?

1.1 Problem

Revisionen behövs! De olika intressenterna måste kunna förlita sig på den ekonomiska informationen bolaget lämnar samt hur förvaltning av bolaget skett. Styrelsen och VD är de som är ytterst ansvariga för denna information. Revisorns uppgift är att kritiskt granska och bedöma årsredovisning, bokföring och förvaltning. Utifrån granskningen ska sedan revisorn uttala sig i en revisionsberättelse. Revisionen har olika intressenter som på olika sätt drar nytta av revisorns arbete. Aktieägare, kreditgivare och leverantörer fattar beslut med de finansiella rapporterna som underlag. Anställda har personliga intressen i företaget och myndigheter intresserar sig för revisionen för att se att skattebetalningar har hanterats på rätt sätt. Företagsledningen har stor nytta av revisorns bedömningar och synpunkter vid exempelvis bokslut och deklarationer. Revisorn kan även agera som en samtalspartner till ledningen i ekonomiska frågor och hjälpa dem att få perspektiv på händelser och företeelser i företaget. (FAR 2004)

Samtidigt som revisorn är en resurs för företagsledningen ska revisorn också vara oberoende gentemot ledningen. Revisorn ska kritiskt och professionellt granska företagsledningens arbete. En analysmodell reglerar relationen mellan revisorn och klienterna och syftar till att säkerställa ett oberoende dem emellan. (FAR 2004) Revisionen och revisorns arbetsuppgifter regleras av revisorslagen, revisionslagen och bland annat aktiebolagslagen vilka är vägledande ramlagar. Som komplement till lagarna finns internationella och nationella rekommendationer som publiceras bland annat av branschorganisationen FAR. Revisorer har länge argumenterat för att det huvudsakliga syftet med en oberoende revision är att lämna ett expertutlåtande angående tillförlitligheten hos finansiella rapporter (CAR 1978; Foster 1984; CICA 1988; återgivet av Lin och Chen 2004). Användare av revisionstjänster har däremot en annan uppfattning, de anser generellt att revisorerna har ett ansvar, utöver att undersöka finansiella rapporters trovärdighet. Intressenterna är av uppfattningen att revisorn har en förpliktelse att skydda dem genom att upptäcka och rapportera bedrägerier och oegentligheter (Brief 1975; Nelson *m.fl.* 1988; Sikka *m.fl.* 1992; återgivet av Lin och Chen

2004). Härmed kan det uppträda ett förväntningsgap mellan revisorsprofessionen och allmänheten, avseende revisorns skyldigheter (Liggio 1974; CAR 1978; St Pierre och Anderson 1984; Tidewell och Abrams 1996; återgivet av Lin och Chen 2004).

Förväntningsgapet har varit ett flitigt behandlat ämne i såväl uppsatser som artiklar, där man ofta inriktat sig på förväntningsgapet mellan uppdragsgivare (bolagsstämman) och revisor. Tidigare forskningsrapporter (Bengtsson, Dahlkvist, Helgesson och Lidström 2000; Börjesson Nielsen och Spindel 2001; Eriksson, Thelander och Toresson 1994; Gläser och Kurkkio 2001; Johansson och Wikberg 2003; Lindström, Magnusson och Nilsson 1998) har undersökt skillnader i företagets förväntningar på revisorn. I huvudsak har undersökningar genomförts i mindre och medelstora företag. En del undersökningar har påvisat ett förväntningsgap i små företag och att förväntningarna ser annorlunda ut i dessa företag (Eriksson *m fl.* 1994; Lindström *m fl.* 1998). Andra undersökningar har dock visat att det inte finns ett förväntningsgap i små företag (Bengtsson *m fl.* 2000).

Det är av intresse att se om förväntningarna skiljer sig åt mellan företagsledningen i stora företag (som har en ekonomifunktion med hög kompetens) och små företag (som inte har någon ekonomifunktion) och vilka faktorer det i så fall beror på. Om företagsledningen anser att vissa av deras arbetsuppgifter och ansvaret för dessa, som inte ingår i revisorns arbetsuppgifter, ska falla på revisorn blir uppgifterna inte utförda vilket resulterar i sämre effektivitet i företaget. Visar det sig att det finns skillnader mellan företagen och om man kan utvärdera vad dessa skillnader beror på, så finns det en möjlighet att se hur man skulle kunna minska förväntningsgapet i de företag som har ett större förväntningsgap. Fokuseringen kommer vi att lägga på skillnader i företagets storlek men vi kommer även att ta hänsyn till andra faktorer som kan ha betydelse för förväntningar och förväntningsgapet mellan företagsledningen och revisorn. Revisorns betydelse för förväntningsgapet tas också upp, det vill säga om revisorn gör något för att minska gapet eller inte och vad detta i så fall innefattar. Om ett förväntningsgap uppstår vill vi även ta reda på hur det kan förklaras.

1.2 Syfte

Vårt syfte är att undersöka om företagsledningens förväntningar på revisorn skiljer sig åt i olika stora företag och hur ett eventuellt förväntningsgap ser ut.

1.3 Disposition

Vi kommer att föra referenshänvisningar i löpande text och i källförteckning att använda oss av Harvardsystemet. Systemet är ett parantesystem. När hänvisning sätts innan punkt avses endast tidigare mening, när parantes sätts efter punkt avses tidigare stycke.

Kapitel 2, Metod

Uppsatsens metod beskrivs i detta kapitel. Vi beskriver grundläggande synsätt på undersökningen och valet av deduktiv ansats. Vi redogör även för grundläggande delar av den empiriska metoden.

Kapitel 3, Teori

I teorikapitlet börjar vi med en introduktion i ämnet. Vidare fortsätter vi med att redogöra för lagstadgad revision och oberoende som är grunderna till att ett förväntningsgap uppkommer. Agentteorin jämförs sedan med oberoendet. Utifrån tidigare forskning bygger vi vår egen teori och redogör för de hypoteser vi vill pröva.

Kapitel 4, Empirisk metod

Kapitlet redogör för de empiriska arbetsmetoder vi använt vid undersökningen och att vi har valt fallstudier med halvstrukturerade intervjuer, då man får en närmare relation till respondenten eftersom de frågor som vi vill ställa anses som känsliga och att vi genom personlig kontakt med respondenten byggt upp ett förtroende för att de ska vilja svara. Intervjuguidens frågor kommenteras och argumenteras för.

Kapitel 5, Empirisk Analys

Analysen börjar med en kort presentation av våra fallstudieobjekt. Därefter analyserar vi intervju - materialet och jämför den med våra hypoteser.

Kapitel 6, Slutsats

I det sista kapitlet drar vi slutsatser utifrån vår analys. Vi svarar på uppsatsens syfte och ger förslag till fortsatt forskning inom ämnet.

1.4 Kapitelsammanfattning

Revisionen har många olika intressenter som drar nytta av revisorn och dennes arbete. Revisorns uppgift är att göra en oberoende kritisk granskning av årsredovisning, bokföring och förvaltning. Företagsledningen kan använda revisorn som ett bollplank i ekonomiska frågor (FAR 2004). Ibland skiljer sig företagsledningens förväntningar på revisorn mot vad revisorn faktisk gör, varför ett förväntningsgap bildas. Vår undersökning bygger bland annat på frågan om företagsledningens förväntningar skiljer sig åt i stora och små företag. Vi vill även undersöka hur förväntningsgapet ser ut och om det finns ett samband med företagets storlek eller om det är andra faktorer som styr förväntningsgapet. Ett annat samband som i vårt fall är betydelsefullt att undersöka, är

vilken roll revisorn spelar. Undersökningen bygger på huruvida revisorns agerande påverkar förväntningarna respektive förväntningsgapet i företaget. I det inledande kapitlet redogörs även för uppsatsens disposition samt en kort beskrivning av det referenssystem vi valt att utgå ifrån.

2 METOD

Målet med vår uppsats är att undersöka om det finns ett förväntningsgap och om detta har kausala samband med företagets storlek. Genom tidigare forskning på området har vi skapat förståelse för ämnet och dess problematik. Ansatsen kommer att vara deduktiv med marginella inslag av induktion, det beror på att det redan existerar teorier om förväntningsgapet. Med stöd av teorier kan vi formulera en egen teori som vi vill pröva/testa på verkligheten. Kvalitativt arbetssätt har valts i form av fallstudier då vårt undersökningsområde är känsligt. Vi har valt att arbeta med en tvåvägsprocess som tillåter oss att, efter vi har analyserat resultaten av våra intervjuer, återkomma med nya frågeställningar.

2.1 Uppsatsens metod

Tidigare forskning på området skapar förståelse för ämnet och dess problematik samt ger idéer till undersökningar (Saunders, Lewis och Thornhill 2003). Med hjälp av vår förståelse kan vi formulera, problematisera och bygga upp hypoteser. Vårt huvudsakliga mål med undersökningen är att utreda om det finns ett förväntningsgap mellan företagsledning och revisorn och huruvida det har ett samband med företagets storlek. Inom vårt uppsatsområde finns tidigare forskning, vilken vi vill ta hänsyn till och ta hjälp av när vi knyter samman teorier. Utifrån dessa teorier vill vi senare bygga vår empiriska undersökning.

Undersökningsmässigt finner vi att fallstudier lämpar sig bäst för vår problemställning. Motiven för denna strategi grundar sig bland annat på tidigare surveyundersökningar och deras utfall. Svarsfrekvensen har varit väldigt låg och resultaten snedvridna. (Eriksson *m fl.* 1994) Känsliga frågor leder till att respondenten svarar som denna tror är mest riktigt eller inte svarar alls. Risken är också att man inte får ut så mycket av en enkätundersökning som av en fallstudie. Vid fallstudier kan vi återkomma till respondenten, förklara frågor och reda ut missförstånd, vilket leder till att undersökningen blir mer kvalitativ. En annan fördel med intervjuer är att företagsledare (managers) troligtvis hellre väljer att låta sig intervjuas snarare än att delta i en enkätundersökning, när intervjuarens ämne ses som intressant och relevant för deras arbete (Saunders *m fl.* 2003). Nackdelen med att använda sig av fallstudier som metod är att generaliserbarheten är mindre än vid surveys.

Vi kommer i vår undersökning att begränsa oss till detaljerade studier av två företag, ett litet och ett stort, vilket vi kompletterar med några telefonintervjuer för att bredda vårt material. Vi har även intervjuat revisorerna hos de två företag som vi har gjort detaljerade fallstudier hos samt en revisionsbyrå som inte har någon koppling till de företag vi har studerat. Ett bredare material hjälper oss att utesluta att svaren inte endast beror på

tillfälligheter i ett specifikt fall. Insamling av data sker genom ett så kallat icke-sannolikhets urval, det vill säga, ett avsiktligt urval av de olika fall vi vill undersöka ibland populationen (Saunders *m fl.* 2003). Detta har särskilt gjorts med anledning av de faktorer som vi vill undersöka. Faktorerna som vi bland annat vill undersöka är företagsstorlek, krisdrabbade företag, verksamhetsålder och val av revisor. För att få så stor variation som möjligt i vår undersökning och maximera våra resultat har denna urvalsmetod ansetts vara den mest lämpliga.

Vi använder en metod som innebär att vi utifrån olika teorier ställer frågor och analyserar resultatet av dessa. Kring den nya informationen bygger vi upp en förståelse samt försöker hantera nya frågeställningar som uppkommer. Arbetssättet benämns tvåvägsprocess, forskaren ställer frågor och tar intryck av de svar denne får. (Eriksson och Wiedersheim–Paul 2001) Med analysen av materialet vill vi försöka öka insikten kring förväntningsgapet samt ge en möjlighet att förklara varför det uppstår och vilka orsakssamband som föreligger i förhållande till företagets storlek. Forskningen ska inte stanna vid frågan om ett förväntningsgap existerar utan förklara de bakomliggande orsakerna och dess detaljer.

2.2 Undersökningsansats

Vi utgår ifrån den litteratur och den forskning som finns, vilka redogör för en mängd olika teorier kring förväntningsgapet och förväntningar. Utifrån olika teorier utformar vi egna teorier, med vilka vi vill styrka våra hypoteser. Hypoteserna prövar vi sedan i form av fallstudier på ett antal stora respektive små företag. Genom vår analys vill vi redogöra för resultaten av vår undersökning och placera dem i relation till våra hypoteser och den teori vi utvecklat.

Den deduktiva ansatsens karaktär syftar främst till att förklara relationer mellan olika variabler. Forskaren stärker, alternativt förkastar, sitt resonemang utifrån de observerade relationerna. Inriktning går hand i hand med förutsättningarna för hur vi bör arbeta då vi vill utreda samband mellan variabler (Saunders *m fl.* 2003). Ansatsen tillåter att man kontrollerar och testat/prövar sina hypoteser. Vid induktion har forskaren inga antagande förberedda eller hypoteser uppställda när denna påbörjar sina observationer. (Rudenstam och Newton 2001) Forskaren utgår ifrån verkligheten och observerar denna. Utifrån sina observationer generaliserar man resultatet och utformar därefter teorier alternativt modeller. (Eriksson och Wiedersheim–Paul 2001) Forskaren är i denna ansats helt objektiv. Det induktiva synsätt passar inte i vår undersökning eftersom vi kommer att ställa hypoteser utifrån tillgängliga teorier, vilket också innebär att vi inte förhåller oss objektiva, något som den induktiva ansatsen står för.

Vi anser dock att vi inte vill stanna vid våra undersökningsresultat om de är av betydelse för att bygga upp nya teorier samt tolka de svar vi får vid vår fallstudie. Approachen

innebär att vi arbetar med marginella inslag av induktivism, varför vi fortfarande vill kalla vår uppsats deduktiv och inte abduktiv, som är ett mellanting av de ansatserna.

2.3 Kapitelsammanfattning

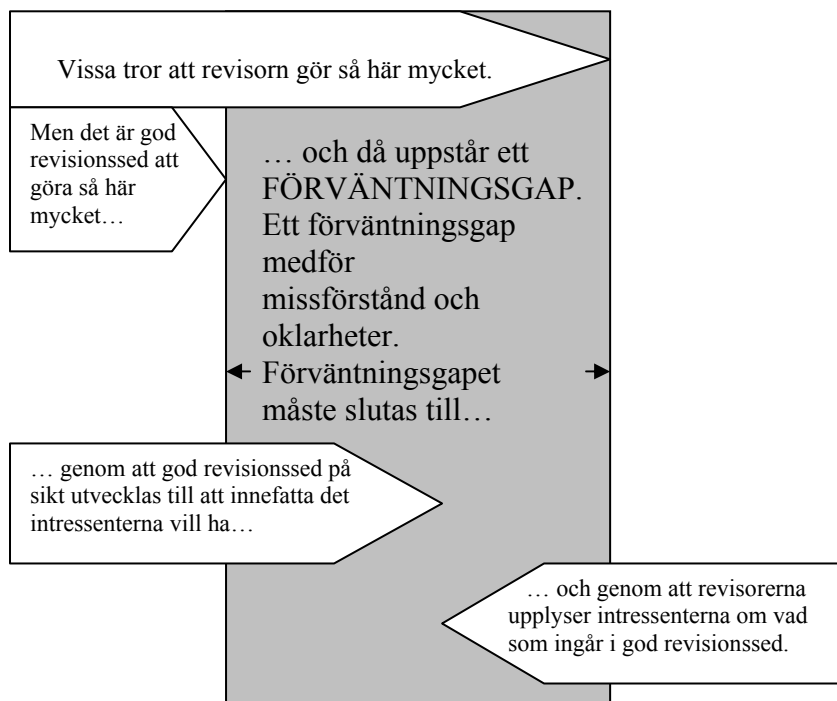
Målet med vår uppsats är att undersöka om det finns ett förväntningsgap och om detta har kausala samband med företagets storlek. Genom tidigare forskning på området har vi skapat förståelse för ämnet och dess problematik. Ansatsen kommer att vara deduktiv med marginella inslag av induktion, vilket beror på redan befintlig teorier om förväntningsgapet. Vi kommer att vara lite induktiva om vi genom undersökningen får information som vi kan bygga upp nya teorier ifrån. Med stöd av teorier kan vi formulera, problematisera och bygga upp våra hypoteser och en egen teori som vi vill pröva/testa på verkligheten. Kvalitativt arbetssätt har valts i form av fallstudier då vårt undersökningsområde är känsligt. Vi har valt att arbeta med en tvåvägsprocess som tillåter oss att efter vi analyserat resultaten av våra intervjuer återkomma med nya frågeställningar.

3 TEORI

Ett förväntningsgap uppstår när företagsledningens förväntningar på revisorn inte överensstämmer med vad revisorn faktiskt gör. I agentteorin handlar revisorn som principalens förlängda arm vilket ställer krav på revisorns oberoende gentemot företagsledningen. Revisorn utför lagstadgad revision och kan endast till viss del ge råd till företagsledningen. Detta är grunden till den otydliga gräns som utgör revisorns skyldigheter i ett företag och de förväntningar som det innebär. Vi härleder teoretiskt om företagets storlek tillsammans med en mängd andra faktorer såsom val av revisor/revisionsbyrå, bransch, verksamhetsålder, ort och individuella faktorer påverkar förväntningsgapet. Vi formulerar också idén om ett dynamiskt förväntningsgap, det vill säga förväntningsgapet kan minskas om revisorn tillmötesgår företagsledningens förväntningar med därigenom riskerar revisorn sitt oberoende.

3.1 Introduktion till förväntningsgapet

Carl D Liggio var 1974 den förste att använda termen förväntningsgap. Därefter har det genom ökad bevisning påvisats att ett sådant finns (Koh och Woo 1998). Ett förväntningsgap uppstår när olika intressenternas förväntningar på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra (FAR 2004).



Figur 3.1 Ett förväntningsgap uppstår lätt när förväntningar på revisorn inte motsvaras av vad revisorn faktiskt gör (FAR 2004, s. 111)

Förväntningsgapet existerar när revisorer och samhället, i vår undersökning företagsledningen, har olika tilltro till revisorns plikter och ansvar samt de meddelande som lämnas i revisionsberättelsen. Här ser man att det finns ett gap mellan vad intressenterna förväntar sig och vad de faktiskt får. (Koh och Woo 1998) Förväntningsgapet har många olika definitioner och tar sig många olika uttryck beroende på vems förväntningsgap som avses. Förväntningsgapet kan påverkas av revisorns agerande, såsom individuella angreppssätt på revisionen samt revisorns förtroende för den granskade. Många intressenter anser, helt felaktigt, att revisorn är en del av bolagets interna kontroll. (Cassel 1996) Oberoende revision av finansiella rapporter har dock länge ansetts som en trovärdighetsförsäkran, till viss omfattning, för den information företagsledningen har presenterat (Fadzly och Ahmad 2004).

I en paneldebatt diskuterades förväntningsgapet. Revisorns affärsmässighet och det faktum att revisorn åtar sig konsultuppdrag, sägs vara en bidragande orsak till förväntningsgapet. Revisorn bör, i vart fall i noterade bolag, inskränka sig till ren lagstadgad revision. En annan debattör menar att ökade krav på oberoende har ifrågasatt revisorns roll som bollplank, vilket påverkar förväntningsgapet av den orsaken att intressenten fortfarande har dessa förväntningar på revisorn. (Holmquist 2003)

3.2 Förväntningar

En förväntning skapas när en individ tar till sig information och sedan filtrerar informationen i en utvärderingsprocess för att sedan forma en förväntning (Shelly 2001). Förväntningar är ett viktigt koncept eftersom de skapar referensramen för att bedöma tillfredställelse. Tillfredställelse ses som ett relativt begrepp bedömt i relation till någon jämförelsestandard. (Oliver 1996 återgivet av Higgs B, Polonsky MJ, Hollick M 2004) Förväntningar är vad den som tar emot tjänsten uppfattar, att den som tillhandahåller tjänsten bör erbjuda snarare än vad denne verkligen tillhandahåller. Den nuvarande förståelsen för förväntningarnas konstruktion och dess roll i tillfredställesammanhang kommer från två olika traditioner, konsumtions- tillfredställelse och tjänstekvalitetslitteraturen. (Higgs *m fl.* 2004) Litteraturen om konsumenters tillfredställelse definierar tillfredställelse som bedömningar, attityder eller psykologiska tillstånd som uppträder ur konsumenters bekräftelse på förväntningarna som inte svarar mot hur det verkligen är (Rust och Oliver 1994, Oliver 1996, Westbrook and Reilly 1983; återgivet av Higgs *m fl.* 2004). Teorin om kvaliteten på tjänster handlar om vidare förståelse för förväntningar där respondenter frågas vad de bör förvänta sig av en som tillhandahåller tjänster (Oliver 1996; återgivet av Higgs 2004). Företagsledningen får information ifrån revisorn men även ifrån övriga aktörer i samhället. Winter (1994) menar i sin forskning att människan skapar förväntningar utifrån sina tidigare förväntningar. När det råder oklarhet i omgivningen, menar han att människan gör individuella tolkningar, vilket kan ge upphov till olikartade förväntningar (Winter 1994;

återgivet av Bengtsson *m fl.* 2000). Informationen som företagsledningen får samt deras tidigare förväntningar och individuella tolkningar bildar nya förväntningar på revisorn och revisionen.

Forskare (Jennings *m fl.* 1991 och Lowe 1994) hävdar att tillförlitligheten till revisorernas arbete beror på de attityder som utvecklas i samband med juridiska processer mot revisorprofessionen. Detta är ett annat perspektiv att reflektera över hur förväntningsgap kan ha rättsliga implikationer för yrket. (återgivet av Koh och Woo 1998) Dan Brännström menar, även han, att förväntningsgapet möjligen kan ha ökat efter de senare årens skandaler (Balans 2004).

Vi anser att revisorn inte kan försvara sig, mer än att allmänt ta upp vad som gäller, eftersom han/hon har tystnadsplikt, detta kan leda till oklarheter i tolkningar hos allmänheten. Om revisorn brister i sin information till företagsledningen kan även det leda till felaktiga förväntningar. Revisorn är trots allt inte bara lagens väktare utan även beroende av användarna, vilket kan få dem att ta uppdrag som inte ingår i det renodlade revisionsuppdraget. Ibland kan det vara svårt för företagsledningen att skilja på lagstadgad revision och rådgivning och på revisorns olika roller.

3.3 Lagstadgad revision och rådgivning

Kraven på revisorn och revisionen regleras i lagar, direktiv, föreskrifter, förordningar och rekommendationer. Viktigaste lagreglerna om revision hos aktiebolag finns under Aktiebolagslagen 10: e kapitel (FAR 2004). För att revisionen skall kunna upprätthålla kvalitet krävs att revisorn följer god revisions sed och god revisors sed. Vad god revisors sed innebär framgår inte av lagtexten (19 § Revisorslagen) däremot har FAR utarbetat yrkesetiska regler, vilka får anses ge uttryck för FAR: s uppfattning om vad som är god revisors sed. God revisions sed finns inte heller beskrivit i lag utan även här får man ta hjälp av standarder, rekommendationer och uttalanden för att förstå begreppets innebörd. (Moberg 2003)

Om företagsledningen inte är medveten om vad lagstadgad revision innebär finns en risk för att ledningen förväntar sig mer av revisorn än vad denne i själva verket får göra. Detta kan resultera i att det uppträder ett förväntningsgap som inte hade existerat om de lagar och förordningar som gäller vid revisionen varit kända för företagsledningen.

I ABL finns det krav på revision och detta är det centrala för revisorerna. I samband med revisionen har revisorn rätt men även skyldighet att i vissa fall lämna råd och förslag till eventuella förbättringar inom bolagets redovisning och förvaltning. Sådan rådgivning benämns revisionsnära rådgivning och är accepterad i praxis. Rådgivningen anses vara nödvändig och bör ses som en del av revisionsuppdraget (Revisorernas Ab - Ernst & Young 2000). Det är mycket vanligt att revisorn utför andra uppdrag än lagstadgad

revision. Vanligast är att uppdraget anses vara fristående rådgivningen som bland annat avser rådgivning i redovisnings-, skatte- och organisationsfrågor. Det kan vara förenat med stora svårigheter att avgöra om revisorns uppdrag ska kategoriseras som revisionsnära rådgivning eller fristående rådgivning. Gränsdragningen är inte reglerad i lag utan följer ständigt utvecklingen av god revisorssed och god revisionsned. När revisorn agerar som rådgivare, bör revisorns oberoende ställning uppmärksammas. Även om konsultförhållandet är klart definierat i förhållande till uppdragsgivaren, bör revisorn iaktta sitt oberoende gentemot tredje man (independence in appearance). (Revisorernas Ab – Ernst & Young 2000)

Situationen där revisorn är rådgivare kan förvirra företagsledningen och leda till oklara uppfattningar om var gränsen går mellan rådgivning och revision. Företagsledningen kan bilda sig höga förväntningar på revisionsuppdraget och dess innebörd, vilket kan orsaka ett förväntningsgap.

3.3.1 Revisorn i olika roller

En revisor kan beklä sig i olika roller. Moberg (2003) tar upp tre olika roller som revisorn kan agera i.

1. Den klassiska revisorsrollen - innebär att man bedriver kontroll i klientens näringsverksamhet.
2. Konsultrollen eller den utvidgande revisorsrollen – revisorn ägnar sig även åt rådgivning.
3. Revisorn ombesörjer uppgifter för klientens räkning, som på grund av legala eller andra krav normalt faller inom ramen för klientens egen näringsverksamhet.

Revisorns olika roller kan betraktas i förhållande till vad företagsledningens förväntningar och intresse i revisionen. Om förväntningarna som företagsledningen har på respektive revisorsroll skiljer sig från vad revisorn verkligen gör, uppstår ett förväntningsgap. Revisorns roll att granska företags verksamhet, kan innebära att företagsledningen tolkar lagstadgad revision som att revisorn är skyldig att upptäcka fel och oegentligheter. I frågan om rådgivning kan företagsledningen förvänta sig att denna omfattar utförliga råd om skatteplanering och dylikt, vilket inte ingår. Möjligheten finns också att revisorn gör mer än vad de respektive rollerna egentligen innefattar, detta betyder i så fall att det inte finns något förväntningsgap trots att de överdimensionerade förväntningarna finns där. Var går då gränsen för revisorns oberoende?

3.4 Revisorns oberoende

Revision innebär att revisorn med en professionell och skeptisk inställning ska granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning (FAR 2004). Revisionen syftar att ge trovärdighet åt den ekonomiska informationen som bolaget lämnar (Moberg 2003). Revisionen kan även tydas som att företaget erhåller en bekräftelse på att den

ekonomiska informationen som offentliggörs är granskad. För att kunna skapa förtroende för revisionen krävs opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt. Opartiskhet och självständighet kan gemensamt uttryckas som oberoende. Jävsregler som finns i Aktiebolagslagen är till för styrka revisorns oberoende. Företagets intressenter ska känna sig säkra på att revisorn inte påverkats av andra intressen utan endast åsyftat att göra en god revision.(FAR 2004)

Analysmodellen tillämpas av revisorn inför varje revision för att klargöra oberoendets ställning. Revisorn prövar sitt oberoende utifrån olika hotbilder. Existerar något sådant hot skall revisorn avstå från uppdraget. Revisionslagen bygger på den av FAR konstruerade analysmodellen. Modellen har sitt ursprung i EG-kommissionens rekommendation om revisorers oberoende och används även av världsfederationen IFAC (International Federation of Accountants) i Code of Ethics for Professional Accountants. (FAR 2004)

3.5 Agentteori

Vi anser att det är av vikt att ta upp agentteorin eftersom det finns svårigheter för revisorn att leva upp till det ena antagandet i hans/hennes roll, oberoendet. Oberoendet motiveras av agentteorin men samtidigt säger FAR (2004) att revisorn ska vara ett bollplank. När revisorn verkar som ett bollplank kan det leda till ett engagemang i företagets affärsverksamhet och därmed hota oberoendet. Agentteorin handlar om agent och principal men i små företag där ägaren och företagsledningen är samma person så föreligger inte denna uppdelning och därför finns inget intresse av oberoende utifrån ägarens sida. Däremot finns intresset utifrån andra intressenter som långivare och stat.

I agentteorin är revisorns uppgift att granska företagsledningen så att de sköter sina åtaganden. Enligt normgivare ska revisorn också agera som ett stöd för företagsledningen. Agentteorin bygger på ett förhållande mellan principalen (uppdragsgivaren) och agenten (uppdragstagaren). I teorin är företagsledningen agent och ägaren principal.

Enligt agentteorin har ägaren till ett företag behov av att kontrollera hur företagsledningen styr företaget och huruvida ägarens intresse tillvaratas, i annat fall handlar agenten i egenintresse. Agentkostnader uppstår när man försöker få företagsledningens och ägarnas intressen att sammanfalla. Lösningen på problemet är olika typer av bonussystem och optionsprogram för agenten, vilka är kopplade till olika redovisningsmått som ska uppnås. (Nilsson 2002) Ägarna kan tillsätta en extern granskare, en revisor, som kontrollerar företagsledningens förvaltning. Revisorn kan ses som lagens och principalens förlängda arm som ska kontrollera att agenten har skött sina åtaganden. Enligt teorin finns det risk att ledningen i ett företag genom sin kontroll över

redovisningen och genom goda kontakter med revisorn, kan manipulera redovisningsmått (Nilsson 2002).

Problematiken består i att revisorn både ska agera som principalen förlängda arm och granska företagsledning i agentsammanhang och samtidigt, enligt FAR (2004), vara ett stöd för företagsledningen. Vi anser därför att man bör ifrågasätta revisorns olika roller i det här fallet eftersom det kan vara problematiskt att få dem att verka tillsammans utan att det ena eller andra intresset tillvaratas.

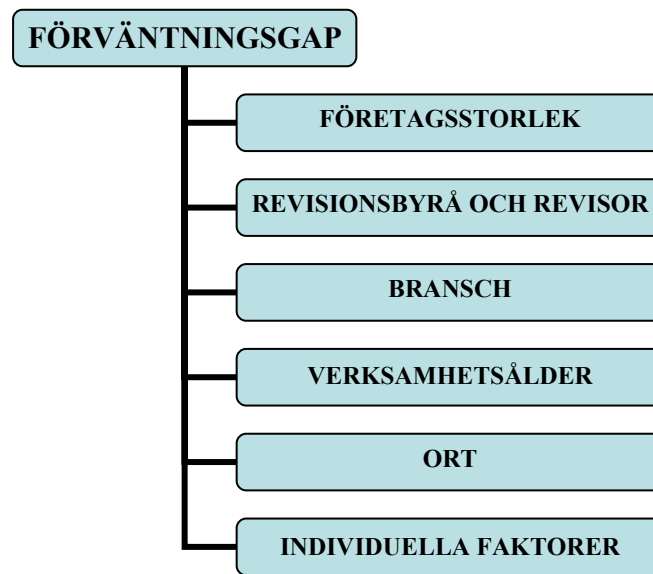
3.6 Företagsledningen

Med företagsledning avser vi VD eller den i företagets ledningsgrupp som har kontakt med revisorerna. Vår teori bygger på att företagsledningen ses som en funktion i företaget, som sköter kontakten med revisorn och upprättandet av ekonomiska rapporter. Betydelsen av att undersöka företagsledningens förväntningsgap beror på att om företagsledningens förväntningar på revisorn överstiger med vad revisorn egentligen gör, kan det resultera i att vissa uppgifter inte blir utförda, vilket då kan leda till att företaget förvaltas sämre. Ett exempel är att om företagsledningen tror att revisorn ska sköta skatteplaneringen blir detta inte utfört av någon part eftersom det inte är revisorns uppgift och företagsledningen går i tron att det är revisorns uppgift.

Revisionen har en stor betydelse för dess intressenter som har direkt eller indirekt nytta av revisionen. Företagsledningen har stor nytta av revisorns bedömningar och synpunkter vid exempelvis konstruktion av den interna kontrollen. Ledningen kan få en aktiv kontakt och en samtalspartner gällande ekonomiska frågor och få perspektiv på händelser i företaget som annars kanske inte skulle komma fram.(FAR 2004) Resonemanget bör ställas mot revisorns roll som oberoende granskare, revisorns funktion enligt agentteorin. Hur oberoende kan en samtalspartner vara?

3.7 Teorin om faktorer som har betydelse för förväntningsgapet

Vi har med hjälp av redan existerande teorier utvecklat en egen teori. Vår teori redogör för faktorer som påverkar förväntningsgapet. Vi redogör även för hur förväntningsgapet kan se ut och varför. Samtliga faktorer har blivit behandlade i någon form av avhandling. Förväntningsgapet uppkommer i en relation där de olika parternas förväntningar och uppfattningar går isär. Beroende på vilken relation som avses ser förväntningar och ett eventuellt förväntningsgap olika ut. I vårt fall undersöker vi relationen mellan företagsledning och revisor. Företagsledningen är den intressent som sköter den löpande kontakten med revisorn. Ledningen betraktar revisorn i arbete och borde därför ha stor vetskap om revisionens innebörd. Hur kan i så fall ett förväntningsgap uppstå?



Figur 3.2 Illustration av vår teori

3.7.1 Förväntningsgap

Det finns olika teorier och försök att utreda förväntningsgapet och vad det beror på. Mängder av förslag har yttrats för hur förväntningsgapet ska minska och försvinna. Tricker uppfattar förväntningsgapet som ett resultat av en naturlig tidsförskjutning när revisionsprofessionen ska identifiera och respondera till ständigt mer utvecklade och expanderande förväntningar (Tricker 1982; återgivet av Koh och Woo 1998). Åtskilliga forskare menar att förväntningsgap är en konsekvens av motsägelserna i ett självreglerat revisionssystem med lite myndighetsinblandning (Hopwood 1990; Humphrey 1991; Humphrey *m fl.* 1992; Sikka *m fl.* 1992; återgivet av Koh och Woo 1998). Porter definierar förväntningsgapet som gapet mellan samhällets förväntningar på revisorerna och revisorernas prestation, som den upplevs av samhället. För att applicera detta på vårt undersökningsområde får vi anta att samhället, som Porter uttrycker det, omfattar intressenter till revisionen. Däribland företagsledningen, vars förväntningar vi undersöker. Vidare redogörs för att förväntningsgapet innefattar två element:

- Rimlighetsgap (reasonableness gap); gapet emellan vad samhället förväntar sig att revisorn ska åstadkomma och vad revisorn rimligen kan förväntas utföra.
- Prestationsgap (performance gap); gapet mellan vad samhället skäligen kan förvänta sig av revisorn att utföra och vad revisorn uppfattar sig kunna åstadkomma.

Prestationsgapet delas vidare in i bristande standarder och bristande prestationer. Förväntningsgapet som uppkommer på grund av bristande standarder definieras som gapet mellan åliggandena som skäligen kan förväntas av revisorer och revisorernas existerande plikter som är definierade i lag och yrkesmässiga promulgationer. Bristande prestationer kan bilda ett förväntningsgap som definieras som skillnaden mellan förväntad standard på revisorns prestation av existerande åliggande och revisorns

prestation som den förväntas och uppfattas av samhället (Porter 1993; återgivet av Koh och Woo 1998).

3.7.2 Företagsstorlek

I stora företag har revisorn inte möjlighet att granska alla transaktioner, vilket resulterar i att revisorn granskar företagets eget kontrollsystem, en viss substansgranskning av riskfyllda och slumpmässigt utvalda områden sker alltid. Substansgranskning är vanligtvis den övergripande metoden vid revision av små företag. I små företag måste revisorn förvissa sig om att företagsledaren tar aktiv del av redovisningen, medelsförvaltning och övriga kontroller. Mindre företag har sällan interna kontrollsystem med arbets- och ansvarsfördelning. Däremot kan det finnas kontroller i redovisningen som ska hindra att fel görs av misstag. (FAR 2004)

Tidigare forskning har visat att små företag, på grund av sin storlek, inte har samma möjligheter som stora företag att bygga upp omfattande ekonomisk kompetens. De minsta företagen har störst förväntningar på revisorn och företaget ser revisorn som en garant för allting. Forskarna visar på viss logik i detta sammanhang då den ekonomiska kompetensen är lägre i de små företagen jämfört med de större. Vidare menar författarna att en högre ekonomisk kompetens uppnås först då verksamheten växer (Eriksson *m fl.* 1994). Generellt tenderar små företag i större utsträckning missuppfatta revisorns skyldigheter. Småföretagare har även högre förväntningar på revisorn än företagsledningen i stora företag och anser därför att revisorn har ett mer utvidgat ansvar. Större företag har alltså en uppfattning som ligger närmre revisorernas. (Lindström *m fl.* 1998)

Forskning i små företag visar att här finns mycket höga förväntningar på revisorn. De höga förväntningarna kan delvis förklaras genom en generellt lägre kompetensnivå. Fokuseringen som läggs på substansgranskningen av små företag kan vara en annan orsak till att företagsledningen skapar sig alltför höga förväntningar, ledningen tror att begreppet innebär att revisorn granskar allt (Bengtsson *m fl.* 2000; Eriksson *m fl.* 1994).

Vi är av den uppfattningen att den högre kompetensnivån hos individen samt revisionens olika utformning, på olika stora företag, ger företagsledningen i ett stort företag andra förväntningar på revisionen än ledningen i ett litet företag. Vi tror att företagsledningen i mindre företag i större utsträckning förväntar sig rådgivning av revisorn.

Stora företag har en hög kompetensnivå inom företaget i form av en ekonomiavdelning. Vi tror att ekonomer saknas i mycket små företag och tror därför att det har stor betydelse att man tar reda på om företagsledningen har kunskap om revisionen.

H1: Förväntningsgapet mellan företagsledning och revisor är mindre i stora företag än i små företag.

3.7.3 Revisionsbyrå och revisor

Valet av revisionsbyrå påverkas av ett antal faktorer. Företagen väljer hellre revisor efter rekommendationer ifrån personer de känner än på grundval av byråernas marknadsföring. Geografisk närhet påverkar inte nämnvärt valet av byrå. Bolag med internationell påverkan tenderar dock att välja revisionsbyrå med internationell spridning. Priset på revision spelar inte så stor roll att det föregår kvaliteten. (Gustafsson, Köhler och Olsson 2004)

Godkända revisorer upplever i betydligt högre grad än auktoriserade att de har större skyldigheter, än de faktiskt har enligt lagar och rekommendationer. Auktoriserade revisorer är generellt mer säkra i sin roll. Många godkända revisorer ger även råd till företaget angående ledningsfrågor. Godkända revisorer upplever sina klienters förväntningar som höga och ser ett vidsträckt förväntningsgap varför de oftare inkräktar på oberoendet. Godkända revisorer arbetar mer med små företag än auktoriserade, vilket kan vara en förklarande orsak (Eriksson *m fl.* 1994). Trots auktorisation förekommer det att vissa revisorer har bristande kompetens, vilket i efterhand kan innebära att rena revisionsberättelser avgivits allt för lättvindigt. De borde ha förstått bättre och därmed kunnat slå larm tidigare vid kriser. Revisorn har inte sett djupet och vidden av de olika problemen och vad som orsakat dem. (Cassel 1996)

Valet av revisionsbyrå och revisor är viktigt när det gäller gränsdragning mellan revision och rådgivning. Auktoriserade revisorer och större byråer är mer oberoende gentemot klienten. Det beror på att de i högre grad arbetar med större företag som inte kräver att de bistår med tjänster som innebär att de inkräktar på oberoendet (Eriksson *m fl.* 1994), vilket betyder att de kan dra en skarpare gräns. Större revisionsbyråer och auktoriserade revisorer är tryggare i sina roller eftersom de inte i samma utsträckning behöver inkräkta på oberoendet. Även utbildningens omfattning hos auktoriserade revisorer har betydelse. Sammanlagt resulterar detta i att de ger tydligare information till företagsledningen. Informationen och den skarpare gränsen mellan revision och rådgivning kan påverka förväntningsgapet. Företagsledningen vet vad de ska förvänta sig om de har fått en riktig information eller blivit nekade ett konsultuppdrag som kränker revisorns oberoende.

H2: Godkända revisorer bidrar med större del än auktoriserade revisorer till ett förväntningsgap.

H3: Små revisionsbyråer bidrar med större del än stora revisionsbyråer till ett förväntningsgap.

3.7.4 Bransch

Skillnader i förväntningsgapet med hänseende till bransch har tidigare undersökts i fallstudie mellan två företag. Undersökningen visade på att det inte finns någon större skillnad i förväntningar mellan olika branscher (Börjesson *m fl.* 2001).

Inom olika branscher måste vi ta hänsyn till extrema fall. Vi utgår härifrån små företag eftersom skillnaderna inte anses finnas i de större organisationerna. Detta innebär att vi har en faktor som påverkar branschfaktorn, nämligen företagsstorleken. Mindre företag påverkas alltså mer av branschtillhörighet än stora företag. Förväntningarna hos exempelvis ekonomikonsulter och snickare borde enligt vår uppfattning skilja sig åt. Ekonomikonsulterna har antagligen en högre utbildning och därför en annan uppfattning om revisionens betydelse. Snickaren däremot har kanske anlitat sin revisor eller endast gått på en övergripande kurs för att kunna hantera den löpande bokföringen.

H4: Förväntningsgapet påverkas av branschtillhörighet men modereras i takt med att företagets storlek ökar.

3.7.5 Verksamhetens ålder

Ett nystartat företag har mindre information om revisionsprocessen och vad revisionen går ut på. Företagsledningen har höga förväntningar på revisorerna och tror att de ska hjälpa till med rådgivning om exempelvis vinstplacering och bokföringsfrågor eftersom de sällan har någon annan att rådfråga (Andersson, Nilsson och Svensson 2003).

Åldern hos nystartade företag kan tänkas påverka förväntningsgapet. De som nyss startat ett företag antas inte känna till vad revision innebär eftersom de inte har någon tidigare erfarenhet av detta, medan ett mer etablerat företag har mer klara förväntningar. Detta resonemang kan dock inte utesluta att företagsledningen i ett nystartat företag inte har realistiska förväntningar. Företagsledningen behöver inte vara noviser i företagande, individerna kan tidigare erfarenheter i andra företag.

De som nyss startat ett företag antas inte känna till vad revision innebär eftersom de inte har någon tidigare erfarenhet av detta. Ett äldre företag vet däremot vad de har att förvänta sig. Resonemang kan dock inte utesluta att företagsledningen i ett nystartat företag har tidigare erfarenhet av revisionsarbete och dess innebörd. En revisor som tröttnat på att revidera företag och vill starta eget har självklart mycket stor erfarenhet av revisionsarbetet. Under förutsättning att individerna i företagsledningen inte har någon direkt erfarenhet påverkas förväntningsgapet och minskar i takt med att verksamhetens ålder ökar.

H5: Förväntningsgapet är större i en ung verksamhet än i en gammal, förutsatt att företagsledningen inte har någon direkt tidigare erfarenhet av att driva en verksamhet.

3.7.6 Ort

Företagen i stora städer har mindre kontakt med revisorn och företagsledningen anser därför att revisorn inte är tillräckligt insatt i företaget. Konsultation och rådgivning värdesätts högre i större städer än i mindre orter. Att företagen i stora städer värdesätter

konsultation och rådgivning högre beror på att kontakterna med revisorn är för få. (Börjesson *m fl.* 2001)

Tätare kontakter med revisorn bidrar till mer realistiska förväntningar på denna. Genom tätare kontakter med företaget får revisorn en bättre inblick i företaget och dess verksamhet. Revisorn ser då hur informationsbehovet ser ut och kan lättare redogöra för företagsledningen om vad som ingår i revisionsuppdraget. Företagsledningen kan lättare få en inblick i hur revisorn arbetar och därför har mer realistiska förväntningar på revisorn. Företagsledningen i större städer kan däremot ha svårigheter att få inblick i revisorns arbete på grund av avsaknad dialog med revisorn.

H6: Företagsledningen i större städer bidrar mer till ett ökat förväntningsgap än ledningen i företag på mindre orter.

3.7.7 Individuella faktorer

I en amerikansk undersökning jämfördes revisorers och studenter (inom redovisning/revision) uppfattningar gentemot innebörden av revisionen och revisorns uppgifter. Studenterna svarade mycket likt de praktiserande revisorerna. Även domares förväntningar på revisorn undersöktes och man kom fram till att en högre utbildning kunde innebära ett något mindre förväntningsgap än för de med lägre utbildning (Frank, Lowe och Smith 2001). Även andra studier som visar att kunskap påverkar förväntningsgapets storlek. En studie som visar att desto mer kunskap intressenten har desto mindre ansvar lägger han/hon på revisorn vilket indikerar att ett större gap existerar mellan revisorer och mindre sofistikerade användare (Bailey *m fl.* 1993; återgivet av Koh och Woo 1998). Hur studenter utbildning (kunskap) påverkade deras uppfattning om revisorns roll, togs upp i en undersökning av Monroe och Woodliff, vilken visade att studenternas uppfattningar om revisorn förändrades under terminen. Studenterna ansåg inte längre att revisorns ansvar borde sträcka sig så långt som de uppfattat det i början av terminen (Monroe och Woodliff 1993; återgivet av Koh och Woo 1998).

Det kan uppstå missförstånd i samband med revisorsrollen, även gällande de som ansetts som sakkunniga inom området. Det vill säga man har inte tagit tid och reflekterat över de problem som är förknippade med revisorsrollen. Det förekommer också trots auktorisation att vissa revisorer har bristande kompetens, vilket i efterhand kan innebära att rena revisionsberättelser lämnats allt för lättvindigt. De borde ha förstått bättre och därmed kunnat slå larm tidigare vid kriser. Revisorn har inte sett djupet och vidden av de olika problemen och vad som orsakat dem. (Cassel 1996)

Med de individuella faktorer, vill vi i vår teori ta upp möjlighet att förväntningsgapet storlek kan påverkas av vilken individ på företaget som tar emot informationen och vilken utbildning/hur insatt personen är i revisionsprocessen och dess verkningar. Detta betyder för vår teori att erfarenhet och utbildning kan ha betydelse för omfattningen av förväntningsgapet. En mer omfattande utbildning, innebär möjligen att förväntningar på

revisorn inte är desamma som för lågutbildade. Samtidigt kan det förekomma skillnader i förväntningar beroende på vilka yrkesgrupper det är frågan om, en omfattande utbildning behöver inte nödvändigtvis innefatta kunskap om revision. Individens ålder kan också anses påverka, med åldern blir individen mer erfaren. En person som arbetat med ekonomi och mött revisorer i sitt arbete har skaffat sig erfarenhet och områdeskompetens trots avsaknaden av hög utbildning.

H7: Utbildning och erfarenhet hos företagsledningen leder till ett minskat förväntningsgap.

3.7.8 Företag i kris

En speciell kategori av agentstudier undersöker ledningens strategiska beteende när de varken är under bevakning eller befinner sig i en situation där deras intresse inte klart skiljer sig från ägarnas (Lane, Canella och Lubatkin 1998). Ledningen kommer inte att handla i egenintresse och opportunistiskt om inte deras intresse tydligt står på spel, som vid en kris i företaget. Man finner här inget stöd för den konfliktfyllda relationen mellan principal och agent som tidigare accepterats som allmängiltig. Många av de studier som genomförts i agentteoretiskt syfte gäller övervakning i situationer som karaktäriseras av starka intressekonflikter mellan företagsledningen och ägarna. Företagsstrategier innebär vanligtvis inte att starka intressekonflikter mellan ledningen och ägarna uppkommer. (Lane *m fl.* 1998) Sådana situationer kan uppkomma när ett företag är i kris.

Förväntningsgapet kan öka när företaget befinner sig i kris. Företaget som inte befinner sig i kris har mindre skiljaktigheter mellan agentens (företagsledningen) och principalens (ägarens) mål. Följande argument stämmer bäst in på de stora företagen eftersom det i de små företag förekommer att agent och principal är samma individ, vilket betyder att det inte uppkommer samma intressekonflikter, mellan principal och agent, som i ett stort företag när olika personer är ägare respektive ingår i företagsledningen. Företagsledningen konkurrerar dock ändå med övriga intressenter om att få ut så mycket som möjligt av den kvarvarande kakan. Detta betyder att incitamenten att manipulera redovisningen stiger, eftersom alla vill ha ut sin del, vilket medför höga krav på revisorn. Företagsledningens förväntningar på revisorn stiger, då revisorn förväntas reda ut problemsituationer, samtidigt som revisorn blir mer försiktig i sin roll för att han inte ska kunna utkrävas på skadestånd.

H8: Förväntningsgapet ökar mellan revisorn och företagsledningen när företaget är i kris.

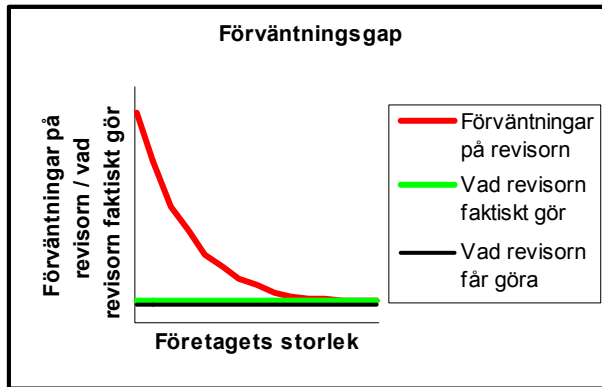
3.7.9 Det dynamiska förväntningsgapet

Förväntningsgapet mellan företagsledningen och revisorn, hur ser det ut? Förväntningsgapet kan även beskrivas ha två delar, nämligen ett okunnighetsgap (ignorance gap) och hycklerigap (hypocrisy gap), vilka redogör för huruvida revisorn eller företagsledningen har orsakat förväntningsgapet (Eriksson *m fl.* 1994).

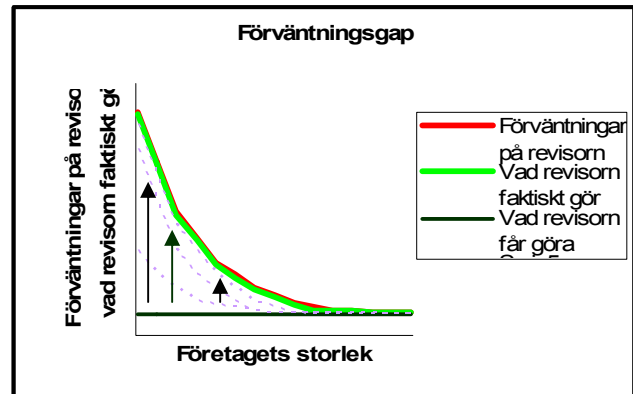
Okunnighetsgap skildrar företagsledningens okunnighet och dess ovilja att lära sig mer om vad revisionen innefattar. Små företagare tycker sig förstå vad revision innebär, trots att deras uppfattning i realiteten är väldigt vag. Situationen leder till att företagsledningen ignorerar tillgänglig information om vad revisorn kan och får göra. (Eriksson *m fl.* 1994) Hycklerigapet behandlar revisorns del i förväntningsgapet. Det gäller fallet då revisorn känner till att klienten inte vet tillräckligt om vad revisionen innebär, och trots det så informerar revisorn inte sina klienter. Revisorn vill behålla kontrollen och makten över situationen. Klienten borde dock ha ett intresse av att veta vad som ingår och vad de faktiskt betalar för. (Eriksson *m fl.* 1994)

I små företag antas det vara vanligare att revisorn har en personlig relation till klienten, revisorn sköter exempelvis även företagsledningens privata ekonomi. Revisorn agerar som rådgivare vid sidan av den lagstadgade revisionen och ställer på så sätt all sin kompetens till förfogande på bekostnad av sitt oberoende och bryter därigenom både mot lagar och rekommendationer (Bengtsson *m fl.* 2000). Här har vi observerat att slutsatserna kommer ifrån en fallstudie i ett enmansföretag, vilket innebär att vi inte kan vara helt säkra på om de är allmängiltiga eller beror på specifika förhållanden.

Med stöd ifrån ovanstående teorier och forskare menar vi att förväntningsgapet är dynamiskt. När det i första skeendet finns ett förväntningsgap resulterar i höga förväntningar hos klienten så bemästrar revisorn detta. Revisorn kan göra det på två sätt, endera genom att informera klienten om vad som ingår i revisionen eller genom att tillmötesgå klientens förväntningar. Revisorn som överbrygger förväntningsgapet genom att tillmötesgå klienter gör detta i viss eller stor uträkning på bekostnad av sitt oberoende. Aktionerna ifrån revisorn minskar eller eliminerar förväntningsgapet helt. Resonemanget innebär att förväntningsgapet är rörligt över tiden. Vid tillfällen då relationen mellan revisorn och företagsledningen resulterar i ett förväntningsgap försöker revisorn reducera detta. Företagsledningens (agentens) förväntningar anser vi kan likställas med ägarens (principalens) eftersom ledningen representerar ägarnas intresse. Revisorns vilja att frångå sitt oberoende och minska ett eventuellt förväntningsgap beror på hans/hennes vilja att göra kunden nöjd. I det långa loppet vill inte revisorn hamna i konflikter med företagsledningen som leder till att klienten förloras.



Figur 3.3 Förväntningsgapet illustrerat utifrån höga förväntningar hos företagsledningen i små företag och att revisorn endast utför revision och sådan uppgifter som inte äventyrar dennes oberoende.



Figur 3.4 Förväntningsgapet elimineras eller minskas när revisorn möter företagsledningens förväntningar på bekostnad av sitt oberoende.

H9: Förväntningsgapet är dynamiskt och behöver därför inte vara större i ett litet företag än vad det är i ett stort.

3.7.10 Sammanfattning av hypoteser

Vi har valt att ställa en hypotes per avsnitt i vår teori. Det finns dock två huvudhypoteser (H1 och H9) som avspeglar syftet med vår uppsats nämligen att ta reda på om företagsledningens förväntningar på revisorn skiljer sig åt i olika stora företag och hur ett eventuellt förväntningsgap ser ut.

H1: Förväntningsgapet mellan företagsledning och revisor är mindre i stora företag än i ett små.

H2: Godkända revisorer bidrar med större del än auktoriserade revisorer till ett förväntningsgap.

H3: Små revisionsbyråer bidrar med större del än stora revisionsbyråer till ett förväntningsgap.

H4: Förväntningsgapet påverkas av branschtillhörighet men modereras i takt med att företagets storlek ökar.

H5: Förväntningsgapet är större i en ung verksamhet än i en gammal, förutsatt att företagsledningen inte har någon direkt tidigare erfarenhet.

H6: Företagsledningen i större städer bidrar mer till ett ökat förväntningsgap än ledningen i företag på mindre orter.

H7: Utbildning och erfarenhet hos företagsledningen leder till ett minskat förväntningsgap.

H8: Förväntningsgapet ökar mellan revisorn och företagsledningen när företaget är i kris.

H9: Förväntningsgapet är dynamiskt och behöver därför inte vara större i ett litet företag än vad det är i ett stort.

3.8 Kapitelsammanfattning

Ett förväntningsgap uppstår när företagsledningens förväntningar på revisorn inte överensstämmer med vad revisorn faktiskt gör. Vad som ingår i revisionsuppdraget styrs av lagar och förordningar. Lagstadgad revision innebär att revisorn endast utför den granskning och bedömning han behöver för att kunna uttala sig i revisionsberättelsen. Revisorn kan även agera som konsult och ge råd i ekonomiska frågor. Revisorn får dock inte agera konsult till den som han samtidigt granskar, då trampar revisorn över på sitt oberoende. Oberoendet är en grundsten i revisionen såsom tystnadsplikten. Agentteorin menar att revisorn är principalens förlängda arm vilket ställer höga krav på revisorns oberoende. Samtidigt ska revisorn vara företagsledningens samtalspartner. Ovanstående resonemang skapar grunden till den väldigt otydliga gräns som utgör revisorns skyldigheter i ett företag. Företagsledningen kan grunda sina förväntningar på att det ingår i revisorns uppgifter att bistå vid löpande bokföring och dylikt. Vad förutom den angivna bakgrunden är det då som påverkar förväntningsgapet mellan revisorn och företagsledning? Vi menar att företagets storlek påverkar samtidigt med en mängd övriga faktorer såsom val av revisor/revisionsbyrå, bransch, verksamhetens ålder, ort och individuella faktorer. Förväntningsgapet i krisdrabbade företag är större. Förväntningsgapet kan dock minska om revisorn tillmötesgår företagsledningens förväntningar och riskerar sitt oberoende.

4 EMPIRISK METOD

Nedan beskriver vi vår undersökningsstrategi och att vi valt fallstudier framför surveys. Vi får då en närmare kontakt med respondenten och kan bygga upp personlig kontakt för att respondenterna ska svara när det handlar om känslig och konfidentiell information. Respondenten känner sig inte manad att lämna ut denna typ av information till någon de aldrig träffat. Val av företag skedde avsiktligt för att få med de faktorer vi vill undersöka och datainsamling skedde genom halvstrukturerade intervjuer. Vi tar även upp de frågor som vi ställt till företagsledningen och revisorn samt argumentation till varför dessa är av betydelse för vår undersökning.

4.1 Undersökningsstrategier

Det finns mängder av olika strategier att knyta sig till vid forskning. Vi har uppmärksammat fallstudier och survey som möjliga strategier för att hantera vår problemställning.

4.1.1 Fallstudier och Surveys

Surveystrategin går ut på insamling av stora mängder data ifrån en stor population på ekonomiskt sätt. Man måste begränsa mängden frågor till respondenten annars är risken att denne inte svarar. (Saunders *m fl.* 2003) Tidigare studier inom vårt forskningsområde har visat (Eriksson *m fl.* 1994) att den typen av frågor som vi vill ställa har ansetts som känsliga, varför många respondenter valde att inte svara vilket resulterade i stora bortfall.

Risken finns också att man svarar som man bör göra, inte som man egentligen tycker. Genom en fallstudie får vi en närmare kontakt med respondenten och kan då bygga upp ett förtroende gentemot denna som förhoppningsvis innebär att vi kan få svar på våra frågor. Vi vet dessutom vem det är som besvarar dem, vilket man inte kan vara säker på om man använder sig av en enkätundersökning till exempel. I fallstudier kan man gå tillbaka då man anser att man vill vidareutveckla ett visst resonemang.

Nackdelarna med fallstudier är att de ger utrymme för subjektiva tolkningar och risken finns att man tolkar svar "åt det håll" som passar. En fallstudie ger inte heller ett direkt generaliserbart resultat, det kan vara tillfälligheter, i just det här fallet, som spelar roll vid bedömning av olika faktorer. Men samtidigt får man erinra sig om att bara för att surveys ger fler svar (det vill säga ger en tendens att ett visst förhållande föreligger) om frågorna som ställts om detta förhållande har missuppfattas av respondenten (eller denne svarat oärligt), är ju inte heller dessa resultat generaliserbara. Vi anser att fördelarna med att välja fallstudie som arbetsmetod i vår undersökning överstiger de som gäller för en survey.

Fallstudierna är grundliga då målet med undersökningen är att skapa en hög grad av förståelse. Man använder ett flertal källor för att skapa bevis. Fallstudier resulterar ofta i nya frågeställningar och hypoteser. Man svarar dessutom på frågan varför, vilket inte brukar ske vid surveys. (Saunders *m.fl.* 2003)

Vikten av att etablera personlig kontakt med respondenterna när det handlar om känslig och konfidentiell information är av stor betydelse. Respondenten känner sig inte manad att lämna ut denna typ av information till någon de aldrig träffat. Dessutom menar man på att företagsledningen tillåter sig att bli intervjuade om intervjuämnet är intressant och av betydelse för deras nuvarande arbete. (Saunders *m.fl.* 2003)

Intervju är det mest fördelaktiga sättet att samla in data då följande omständigheter föreligger:

1. Ett stort antal frågor ska besvaras
2. Frågorna är komplexa eller öppna
3. Där ordningen och logiken på frågorna kan behöva varieras

Halvstrukturerad intervju används vid kvalitativa undersökningar för att kunna föra en diskussion och besvara frågan varför, såväl som vad och hur. I en förklarande studie kan halvstrukturerade intervjuer användas för att förstå relationer mellan variabler som de framkommit i en deskriptiv studie. (Saunders *m.fl.* 2003)

4.2 Urval

För att svara på undersökningsfrågan och för att nå de mål man satt upp måste man kanske genomföra en djupstudie som fokuserar på ett ”litet fall”, valt med avsikt. Detta urval kan möjligen tillhandahålla en informationsrik fallstudie i vilken man undersöker sin undersökningsfråga. (Saunders *m.fl.* 2003)

4.2.1 Val av företag

Avsiktliga - eller omdömesurval möjliggör att av egen uppfattning välja de företag som bäst kommer att ge svar på frågorna vi har för att uppnå våra mål. Urvalsformen vi har använt oss av används ofta vid fallstudier. (Saunders *m.fl.* 2003)

Vi anser genom att göra ett avsiktligt urval fås tillgång till mer information än vi uppfattar att vi skulle få vid ett slumpmässigt urval. Vid val av företag som ska undersökas detaljerat har vi utgått ifrån vårt kontaktnät. Vi har gjort på detta sätt då vår undersökning är känslig. Företagets förtroende för oss kan vara av avgörande betydelse när de svarar på våra frågor. De utvalda två företagen är företag som vi tidigare har varit i kontakt med under vår utbildning och har därför etablerat ett förtroende. Relationen till företagen är sådan att vi tillåts återkomma med nya frågeställningar och de är villiga att hjälpa oss vid de problem vi möter.

Orsaken till att vi valt att arbeta med ett stort och ett litet företag beror på de variationer i förväntningar som vi räknar med beror just på variabeln storlek på företaget. Genom att undersöka både ett stort och ett litet företag kan vi få fram skillnaderna härav. Vi har även valt att ta med ytterligare företag av skilda storlek för att kunna förstärka de slutsatser vi drar om olika företeelser i företagen och konstatera att de inte enbart beror på en tillfällighet i just det specifika företaget. Fyra av dessa företag har vi bedömt vara i kris, som en av våra hypoteser behandlar och har därför betydelse för vår analys. Företagen har vi hittat genom Affärsdata och därigenom bedömt deras ekonomiska ställning utifrån nyckeltalen, eftersom vi avsiktligt ville ha företag i kris för att kunna undersöka denna variabel. För att bedöma om företagen är i kris tittade vi bland annat på soliditeten, årets resultat, vinstmarginal, avkastning på eget kapital, avkastning på totalt kapital och omsättningsförändring. Dessutom gick vi några år tillbaka för att se om företagen har haft ekonomiska problem en längre period och därigenom, tillsammans med nyckeltalen, kunde en kortvarig kris uteslutas.

Vi har valt att definiera företagets storlek enligt bokföringsnämndens allmänna råd, (BFNAR 2000: 2).

För små företag är definitionen:

- Antalet anställda uppgår till högst 10 vid undersökningstillfället och
- Tillgångarnas nettovärde uppgår till högst 24 Mkr vid undersökningstillfället

För stora företag är definitionen:

- Antalet anställda är vid undersökningstillfället 200 eller
- Tillgångarnas nettovärde uppgår till minst 1000 prisbasbelopp

I en undersökning har företagen behandlats som små trots att antalet anställda uppgått till 500 (Lindström *m fl.* 1998). Vi är av den uppfattningen att när företaget uppnått en viss storlek kommer företaget att tillsätta en ekonomisk funktion som sköter kontakten med revisorn och därmed minskar drastiskt de problem som förekommer i små företag. Orsaken till att företagsledningens förväntningar minskar i och med att en ekonomisk funktion tillsätts är att den som sköter kontakten med revisorn i företagsledningen ingår i den ekonomiska funktionen. Att vi har valt att definiera företagets storlek efter Bokföringsnämndens allmänna råd beror på att det är en allmänt känd definition och den passar vårt arbete. Vi anser att de företag som faller under Bokföringsnämndens definition (tio anställda och 24 Mkr i tillgångarnas nettovärde), inte har den professionella arbetsdelning som förekommer i stora företag. Det beror på att små företag inte har de ekonomiska resurser som krävs för att ha en ekonomisk funktion.

Nackdelen med att vi använder oss av företag som vi tidigare varit i kontakt med och som vi har relationer till är att man kan ifrågasätta trovärdigheten av den information som lämnas. Detta kan bero på att vänskapsrelationen leder till att företagen ger oss sådan information som vi vill ha, istället för att ge oss information som är riktig. Om företagen

omedvetet anar vår inställning till en viss fråga på grund av den tidigare kontakt som vi haft med företaget kan de påverkas att svara på ett visst sätt.

4.2.2 Val av respondent

När vi valde respondenterna på de olika företagen valde vi den i företagsledningen som har kontakt med revisorn. Vår undersökning går ut på att undersöka företagsledningens förväntningar på revisorn, varför vi anser det viktigt att intervjua den person som har mest kontakt med revisorn. Individer i företagsledningen som inte har kontakt med revisorn har antagligen förväntningar som grundar sig på andra förhållanden, varför en sådan intervju skulle kunna bli missvisande.

Vi har även valt att intervjua den ansvariga revisorn i företagen som vi undersöker. Detta för att vi antar att revisorn har en bra överblick över uppdraget och dess innebörd. Vi kan dessutom notera om företagen och revisorns åsikter om samma frågor skiljer sig åt, det vill säga att de uppfattar samma sak på olika sätt. Vi har också valt att intervjua en revisionsbyrå som inte har någon koppling till de undersökta företagen för att se om deras uppfattningar överensstämmer eller skiljer sig åt gentemot företagens revisorers uppfattningar samt företagsledningens. Informationen som vi fått från respektive respondent har behandlats förtroligt det vill säga vi har givit företagen anonymitet på grund av att vi är av uppfattningen att det antas ge bättre svar.

4.3 Datainsamling

4.3.1 Primärdata

Insamling av primärdata har skett genom så kallade halvstrukturerade eller djupintervjuer. Genom att använda halvstrukturerade intervjuer med ett antal frågor som ska täckas, kan de dock variera från intervju till intervju (Saunders *m fl.* 2003). Detta gäller för vår del, framförallt, hur vi anpassat frågorna för företagen respektive revisorn. Vi har använt både ”face to face intervjuer” och telefonintervjuer. I de intervjuer där vi träffade respondenten personligen, upptog vi intervjun på band samtidigt som vi förde anteckningar över det som sades. Direkt efter intervjun sammanställde vi var för sig, med hjälp av bandspelaren och de anteckningarna som vi gjort, våra egna uppfattningar som vi fått av intervjun. Dessa lades sedan samman för att ge en tydligare och mer objektiv bild av intervjun. På de frågor vi inte fått heltäckande svar har vi senare ringt upp respondenten för att få klarhet.

Vid telefonintervjuerna var det endast en person som förde en dialog med respondenten samt antecknade vad denne hade att säga. Alla närvarade dock vid intervjun för att kunna göra inlägg till den som ställde frågorna för att vi inte skulle missa något väsentligt. Risken med detta tillvägagångssätt är att vi inte får samma tillförlitlighet som vid personlig kontakt. Det blir bland annat svårare att tolka om respondenten förstått

frågorna. Samtidigt blev svaren vid telefonintervjuerna inte lika omfattande som vid ”ansikte mot ansikte intervjun” vilket innebär att risken för tolkningsfel inte är lika stor i dessa fall.

4.4 Operationalisering

Vi har utgått ifrån äldre intervjuguider när vi konstruerat våra frågor (Bengtsson *m fl.* 2000, Börjesson *m fl.* 2001 och Lindström *m fl.* 1998). Frågorna är modifierade för att passa vår undersökning och nå våra mål. Intervjufrågorna har för avsikt att täcka alla de faktorerna som finns i vår teori. Företagen samt dess revisorer har erbjudits full sekretess beträffande deras identitet.

4.4.1 Intervjuguide till företagsledningen

Guiden här har ett övergripande inledningsavsnitt som innehåller grundläggande uppgifter om företaget och respondenten. För ordningens skull börjar vi guiden med att ange företagsnamn, kontaktperson samt personens befattning. Vi frågar även efter individens utbildning för att generellt kunna avgöra dennes kompetensnivå. Företagets storlek avgörs av antalet anställda varför detta är en viktig punkt. Andra uppgifter som vi frågar efter, är även de centrala för vår teori, dessa är revisionsbyrå, ort, verksamhetsålder samt bransch. När den inledande fasen är till ända övergår vi till de mer uttömmande frågeställningarna som behandlar revisorns roll samt revisionsprocessen i företaget.

- Vad anser Ni ingå i revisionsuppdraget på Ert företag?
 - a. Skatteplanering
 - b. Revisorn bistår Er vid nyanställning, organisationsfrågor samt utbildningsfrågor
 - c. Upprättande av årsredovisning och deklARATIONER
 - d. Medverkan vid beslutsfattande (T.ex. vid större investeringar)
 - e. Budget och planeringsfrågor samt den interna kontrollen

Den första frågan behandlar företagsledningens syn på vad som ingår i revisionsprocessen. Vi har med hjälp av olika punkter om vad som kan anses ingå i revisorns uppdrag bett företagsledaren kommentera dessa. Företagsledarens svar kommer att visa om dennes uppfattning ligger i linje med den lagstadgade revisionen.

- Hur länge har Ni anlitat Er nuvarande revisor?

För att se hur relationen är mellan revisorn och företagsledningen, med hänseende till oberoende och uppgifternas karaktär, har vi ansett ovanstående frågor är viktiga. En revisor som sitter länge i ett företag kan ha ett starkare och personligare band till företagsledningen.

- Anser Ni att revisorn utför alla efterfrågade uppgifter i enlighet med kraven och förväntningarna Ni har på revisorn och revisionen?

Om svaret på denna fråga visar att det inte finns några skillnader i vad revisorn har utfört och vad företagsledaren har förväntat sig kan det vara intressant att jämföra med revisorns svar angående oberoende (se nästa avsnitt).

- Finns det upprättat ett uppdragsavtal med revisorn och vad ingår i detta?

Att vi tog med uppdragsavtal beror på att detta behandlar vad som ska ingå i revisionen, detta ska upprättas enligt RS 210. Det kan också ha betydelse ur synpunkten att om ett uppdragsavtal finns upprättat så vet företagsledningen att det är detta och inget annat som ingår i revisionen.

- Informerar revisorn Er om vad som ingår i dennes arbetsuppgifter? (Gärna en beskrivning vad som ingår)

Frågan ger bland annat svar på om företagsledningen fått sin uppfattning om vad revisionen innebär ifrån revisorn eller om de själv utvecklat sina uppfattningar om denna.

- Anser du att det ingår i revisorns uppgifter att upptäcka fel i bokföringen?
- Ska revisorn hållas ansvarig om denne inte upptäcker fel i redovisningen?
- Om revisorn avger en ren revisionsberättelse är detta att betrakta som att årsredovisningen är felfri?

Följande frågor behandlar företagsledningens uppfattningar om revisorns ansvar. Beroende på hur företagsledningen svarar kan vi ta reda på om denna anser att revisorn har större ansvar än vad som gäller enligt lag.

4.4.2 Intervjuguide till revisorerna

Liksom i formuläret till företagsledningen börjar vi inledningsvis med en grundläggande del. I denna guide fokuserar vi dock inte på faktorerna i vår teori eftersom dessa mestadels berör företaget och dess ledning. Inledningsvis efterfrågar vi för ordningens skull vilken revisor vi intervjuar. Byråttillhörighet har vi med för att se till byråns storlek. Att se om revisorn är godkänd respektive auktoriserad kan vara intressant ur både kompetens och beroendehänseende. En tidigare studie ifrån Lund har visat att den godkända revisorn vid fler tillfällen än den auktoriserade revisorn äventyrar sitt oberoende (Eriksson *m fl.* 1994).

- Upplever Ni att företagsledningen är medveten och har kunskap om vad revisionsarbetet innebär?

- Informerar Ni företagsledningen om vad revisionen innefattar?
- Vad ger Ni för information om revisionsarbetet och hur?
Exempelvis om: lagar, förordningar, normer och begränsningar till rådgivning
- Anser Ni att det är av betydelse att upprätta ett uppdragsavtal, så klienten förstår innebörden av uppdraget?

Frågorna har vi ställt för att vi vill ta reda på om revisorn vet om att företagsledningen saknar kunskap och kanske därför inte informerar för sin egen vinning skull, vilket då kan påvisa att det finns ett förväntningsgap. Det vill säga revisorn bidrar till ett hycklerigap. Möjligheten finns också att revisorn har uppfattat att företagsledningen är medveten om vad revisionsarbetet innebär och därför inte informerar dem. Detta kan bidra till ett förväntningsgap om företagsledningen i verkligheten inte har dessa kunskaper.

- Med hänsyn till analysmodellen och lagstiftningen, kan Ni alltid betraktas som oberoende i förhållandet till företaget?
- Hjälper Ni företaget med t.ex. redovisning, budget, investeringar, finansiering, beslutsfattande och personalfrågor om de så efterfrågar?

Med ovanstående frågor vill vi försöka få svar på om revisorn hjälper till att sluta ett eventuellt förväntningsgap genom att inkräkta på kravet om oberoende. Om revisorn gör det kan vi påvisa att förväntningsgapet är dynamiskt. Risken med frågan om revisorn alltid kan betraktas som oberoende, är att även om revisorn känner att oberoendet egentligen ligger på gränsen eller att man gått över den, inte skulle svara ja på frågan, eftersom oberoendet är en så känslig fråga och denna ska egentligen inte behöva ifrågasättas, revisorn ska ju vara oberoende. Det vill säga man svarar på rätt sätt oavsett vad som egentligen föreligger. Samtidigt har vi ju med frågor till företagsledningen som också kan kontrollera revisorns oberoende. Om företagsledningens svar tenderar att gå i samma riktning som revisorns, är det mer troligt att revisorn har svarat som det är.

- Hur granskar Ni i huvudsak företaget, substans – eller intern kontroll granskning?

Denna frågan tog vi med för att det i tidigare studier har konstaterats att i vissa fall kan substansgranskning tolkas som om revisorn granskar precis allt (Eriksson *m fl.* 1994).

- Anser Ni att det förekommer skillnader mellan stora och små företag och vad de förväntar sig av er och av revisionsuppdraget som helhet? Vad kan det finnas för skillnad mellan stora och små företags förväntan på revisorn?

Denna fråga är central i vår uppsats och det är intressant för oss att se om det finns några bestämda uppfattningar om skillnader med hänseende till företagsstorlek.

4.4.3 Datahantering

Då vi vet att det vid sådana här undersökningar finns en risk för personliga tolkningar har vi valt att gå igenom resultaten var för sig och inte i grupp, och sedan sammanställa de data som vi erhållit, genom så kallad interrater reliability, desto mer våra svar stämmer överens med varandra desto större sannolikhet är att vi våra uppfattningar om respondenten är stabila. Interrater reliability, är omfattning till vilken två eller flera individer är överens när man implementerar ett bedömnings-/klassificeringssystem. Interrater reliability beror på möjligheten att två eller fler individers bedömningar stämmer överens. (Writing Center Navigator 2004)

4.5 Metodproblem

Avsaknaden av standardiseringar i denna typ av intervjuer kan innebära problem med tillförlitligheten. Intervjuareffekt är ett problem då man med tonfall, kommentarer eller icke-verbalt beteende påverkar respondenten till att svara på ett visst sätt. Ett annat problem är att respondenten svarar som man bör svara, inte som de i själva verket gör eller tycker. Detta behöver inte ha med den som intervjuar att göra utan hänger samman med att intervjuer är en inträngande process. Respondenten kan vara villig att delta men kan ändå vara känslig för vissa områden och inte vilja gå djupare in på dessa frågor. Vi använde oss av en bandspelare när vi genomförde våra intervjuer. Det negativa med att använda det är att det kan hämma respondentens svar och tillförlitligheten hos dessa (Saunders *m.fl.* 2003).

Validitet gäller den omfattning av kunskap och erfarenheter, forskaren får access till deltagarna i undersökningen. I kvalitativa undersökningar, i vårt fall halvstrukturerade intervjuer, går det inte att använda resultaten för att generalisera, det vill säga att göra det allmängiltigt för en hel population, eftersom undersökningen koncentrerar sig på ett fåtal fall. (Saunders *m.fl.* 2003) Vi har genom att titta på några fler fall, försökt få bort effekten av påverkan av ett enskilt företags specifika förhållande, så att det inte enbart är företagsspecifika tendenser som styr svaren vi får in.

4.6 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi tagit upp vår undersökningsstrategi och att vi valt fallstudier framför surveys. Vi har valt att göra en fallstudie därför att vi får en närmare kontakt med respondenten och då kan vi bygga upp ett förtroende gentemot denna som förhoppningsvis innebär att vi kan få svar på våra frågor och att respondenten svarar som det är, inte som det bör vara. Vikten av att etablera personlig kontakt med respondenterna när det handlar om känslig och konfidentiell information är av stor betydelse. Respondenten känner sig inte manad att lämna ut denna typ av information till någon de

aldrig träffat. Vårt urval av företag gjordes avsiktligt eftersom det innebär att vi får tillgång till precis de faktorer som vi vill undersöka för att ge svar på frågorna vi har för att uppnå våra mål. Detta gäller framförallt att vi valt företag med olika storlek och företag i kris. Valet av respondent har skett genom vi valt den i företagsledningen som har kontakt med revisorn. Insamling av data skedde genom halvstrukturerade intervjuer både genom ”ansikte mot ansikte intervjuer” och genom telefonintervjuer. Genom operationalisering har vi gått igenom de frågor vi ska ställa till företagsledningen och revisorerna samt argumentera varför vi valt att ta med frågorna. Därefter tar vi upp de problem som metoden innebär som till exempel intervjuareffekt, problem som innebär att respondenten svarar som man bör göra, inte som man egentligen tycker och att vi genom att bredda vårt material med fler företag försöker komma ifrån de företagsspecifika effekterna i svaren respondenten ger.

5 EMPIRISK ANALYS

En presentation ges av de sju företag som var med i vår undersökning. Företagsnamnen är anonyma och har istället tilldelats bokstäver. I kapitlet framgår också hur våra hypoteser utfaller utifrån respondenternas svar vilket förtydligas av en tabell efter varje analys av hypoteserna. Vidare ges en sammanställning av våra hypoteser för att på ett lätt och överskådligt sätt se hur hypoteserna utfaller.

5.1 Struktur

I vår undersökning har vi valt att ge företagen anonymitet och har därför klassificerat företagen med hjälp av bokstäver. A representerar den detaljerade fallstudien av det stora företaget och b representerar den detaljerade fallstudien av det lilla företaget. De kompletterande intervjuerna har också tilldelats bokstäver, C till G. Stor bokstav representerar stort företag och liten bokstav står för litet företag. Företag A: s revisorer benämner vi som X och företag b: s revisorer benämns som Y. Revisionsbyrån som inte har någon koppling till de studerade företagen benämns Z.

5.2 Företagsbeskrivningar

Intervjufall A

Företaget ligger i en av Sveriges storstadsregioner. De verkar inom fastighetsbranschen sedan 80 år tillbaka. Nettotillgångar i företaget överstiger 20 Mdr och antalet anställda uppgår till ungefär 200. Den administrativa chefen (56 år), som varit vår kontakt på företaget, har en socionomutbildning. Företaget har anlitat samma revisionsbyrå under minst 15 år. Den nuvarande revisorn som har anlitats i fem år är auktoriserad.

Intervjufall b

Företaget ligger i en ort med cirka 14 000 invånare. Företaget är verksamt inom tillverkningsbranschen och har inriktat sig på skärverktyg. Ägaren till företaget, som är 55 år, har utbildning från folkskola samt yrkesgymnasium och startade sitt företag 1988. Företaget har anlitat samma revisionsbyrå under 16 år, senaste bytet av revisor skedde för fem år sedan. Tillgångarnas nettovärde ligger på cirka 4 Mkr och företaget har idag nio anställda.

Intervjufall C

Företaget ligger i en ort med cirka 14 000 invånare. Företaget är ett tillverkningsföretag med inriktning pappers- och pappförpackningar. Nettotillgångarna i företaget uppgår till cirka 650 Mkr och företaget har cirka 330 anställda. Man har varit verksamma sen 70 år

tillbaka. Vi har varit i kontakt med ekonomichefen som är 53 år och har en Fil Kand. Företaget anlitar en auktoriserad revisor som blivit tillsatt i år.

Intervjufall d (I kris)

Företaget ligger i en stad med ca 100 000 invånare. Företagets verksamhet innefattar tryckning av böcker och övriga trycksaker. Nettotillgångarnas värde uppgår till ca 500 000 kr och företaget har en anställd, det vill säga ägaren. Ägaren, som har varit vår kontaktperson, har gymnasieutbildning samt fyraårig yrkesutbildning inom det grafiska området och är 51 år. Företaget har varit verksam i 20 år och har haft sin auktoriserade revisor lika länge.

Intervjufall E (I kris)

Företaget ligger i en stad med cirka 100 000 invånare. Företaget som startade 1989 bedriver busstrafik, buss- och bilreparationsverkstad. Nettotillgångarna uppgår till 113 Mkr och man har ca 350 anställda. Ekonomichefen som är vår kontakt på företaget är utbildad civilekonom och är 42 år. Företagets auktoriserade revisor har anlitats under två år.

Intervjufall f (I kris)

Företaget är beläget i en stad med ca 250 000 invånare. Företaget verkar inom konsultbranschen med inriktning bygg- och fastighetsbranschen. Nettotillgångarna i företaget uppgår till 11 000 kr. Företaget har endast en anställd, ägaren, som är 39 år och har en civilingenjörsutbildning. Verksamheten har funnits i fem år och har haft den godkände revisor lika länge.

Intervjufall G (I kris)

Företaget är beläget i en ort med ca 13 000 invånare. Företaget verkar inom tillverkningsbranschen av leksaker och verksamheten startade 1979. Nettotillgångarna uppgår till cirka 760 Mkr och har cirka 300 anställda. Vår kontaktperson är koncernredovisningschef som är 33 år och har en internationell ekonomiutbildning. Företaget har en auktoriserad revisor som man har anlitat i två år.

5.3 Hypotesernas utfall – godtages alternativt godtages ej?

Då vi prövar våra hypoteser kan vi inte använda uttrycken förkasta eller acceptera eftersom dessa uttryck är förbehållet till testningar. Vi har därför valt benämningarna: godtages alternativt godtages ej.

5.3.1 Företagsstorlek

H1: Förväntningsgapet mellan företagsledning och revisor är mindre i stora företag än i små företag.

Gemensamt för b och f är att de anser att revisorn ska granska att all bokföring är rätt införd respektive att "allt stämmer". Vidare tycker f att revisorn ska vara rådgivare i ekonomiska frågor. Företaget d menar att revisorn ska kontrollera att det är rätt siffror i bokföringen, att skatter är inbetalda samt att vinstdisposition och avskrivningar är utförd enligt god redovisningssed. Z: s uppfattning är att i mindre företag är det många gånger tveksamt om företagsledningen är medveten och har kunskap om revisionen. I större företag är man däremot väl insatt i revisorns arbete.

Företaget A säger att i uppdraget ingår endast revision av den verksamhet som bedrivs. Utöver det anser man att råd och synpunkter som för verksamheten framåt ska kunna lämnas av revisorn men att den ansvarige revisorn inte ska engageras i väsentliga beslut som denne senare själv skall revidera. A säger också att vid avancerade skattefrågor och till exempel redovisningsfrågor i samband med förvärv kan konsulttjänster köpas från andra enheter/personer inom den anlitate revisionsbyrån. Detta bekräftas av A: s revisor X som säger att A sköter bokföringen, budget, bokslut, beslutsfattandet etc. själva men att man kan diskutera olika saker bland annat redovisningsfrågor. C anser att i revisionsuppdraget ingår det som står skrivet i uppdragsavtalet. Av C: s uppdragsavtal framgår ledningens och revisorernas olika ansvar, revisionens omfattning, revisorns ansvar för upptäckt av bedrägeri, fel och oegentligheter. Vidare framgår av avtalet rapportering till ledningen, uppförande av årsredovisning och andra tjänster. Andra tjänster som relaterar till redovisning eller beskattningstjänster kommer man överens om separat. Revisorerna som sköter revisionen ska inte beblanda sig med de revisorer från samma revisionsbyrå som ger råd till företaget i olika frågor till exempel redovisning och beskattning. E anser att bokslutsgranskning, årsbokslut och löpande granskning under året ska ingå. G anser att revisorn utifrån väsentligheter och risk ska granska bokslut. Z säger att i mindre företag förutsätter ägaren att vid en taxeringsrevision ska revisorn kunna stå till svars för allt vad företaget gjort. Detta måste därför klargöras för de mindre klienterna att så inte är fallet. Större företag vill ha hjälp med att revisorn kan komma med förslag till förbättrande av de interna rutinerna.

De stora företagen förutom E anser att det inte ingår i revisorns uppgifter att upptäcka fel i bokföringen medan de små företagen anser att så är fallet. Det innebär att de små företagen och E lägger större ansvar på revisorn än A, C och G. Angående fel i bokföringen säger företaget b att om den godkände revisorn inte hittar fel i bokföringen skall denne hållas ansvarig, b menar att man inte ska betala för något som revisorn inte gör. Vidare tycker A att revisorn ska hållas ansvarig endast om felen är av den karaktären att det ger en felaktig bild av företagets ställning och resultat eller medför att bolaget förlorar pengar på grund av oegentligheter och dylikt. För att revisorn ska kunna göras ansvarig krävs också att han inte följt god redovisningssed, säger A. Enligt d ska revisorn

hållas ansvarig men det beror på felets storlek, småfel finns alltid. Företaget f anser också att revisorn ska hållas ansvarig men är medveten om att företaget har det yttersta ansvaret för att rätt information ska finnas med. Företaget E tycker båda ja och nej dels för att det är svårt att lägga skulden på någon annan men att revisorn bör göra stickprov på det mesta. G menar att revisorn endast ska hållas ansvarig om revisorn missar väsentligheter av betydelse och tunga poster. Endast C svarar enbart nej på frågan.

Utifrån svaren kan man se att det är enbart b som tycker att revisorn har större ansvar vid upptäckande av fel än vad som gäller enligt lag. De andra företagen påtalar dock att vid väsentliga fel eller dylikt som inte upptäcks så skall revisorn hållas ansvarig.

Hos A, C och G finns ett uppdragsavtal upprättat. A säger ett uppdragsavtal finns upprättat men att det inte förnyas varje år. Avtalet redogör för vad revision är och vilka regler som gäller om man ska anlita samma byrå för tilläggsuppdrag. Övriga företag svarar att något uppdragsavtal inte förekommer.

A, C och G har på frågor i intervjun svarat någorlunda i enlighet med de regler som gäller för revisionen vilket möjligen kan tänkas bero på att det finns ett uppdragsavtal. Samtidigt är E också medveten om reglerna, vilket framgår av dennes svar på tidigare frågor, trots att de saknar uppdragsavtal. På grund av detta så kan man inte dra slutsatsen att ett uppdragsavtal i ett stort företag är det enda som påverkar deras uppfattning om vad revisionen innebär. Däremot kan tänkas att ett uppdragsavtal hade hjälpt de mindre företagen, då de eventuellt inte har samma kunskap som finns i de stora företagen och uppdragsavtalet hade eventuellt minskat förväntningsgapet.

Denna hypotes godtas eftersom vår undersökning visar att de stora företagen är mer medvetna än de små företagen om vad revisorn ska göra vid revisionen och vilket ansvar revisorn har.

Företag	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H1	Litet gap	Stort gap	Litet gap	Stort gap	Litet gap	Stort gap	Litet gap	Godtas

Tabell 5.1

5.3.2 Revisionsbyrå och revisor

H2: Godkända revisorer bidrar med större del än auktoriserade revisorer till ett förväntningsgap.

I vår undersökning framkommer det att de auktoriserade revisorerna har anlits av de stora företagen, samt ett av de mindre företagen. I de stora företagen framkommer också att förväntningsgapet hos respondenten är mycket litet. De små företagen som anlitar en mindre revisionsbyrå med en godkänd revisor tenderar att ha högre förväntningar på revisionen och revisorn. Detta kan förklaras med att revisorn inte informerar företagsledningen. Endast ett av de stora företagen med auktoriserad revisor fick inte någon information från denne. I undersökning ges f och b ingen information från revisorn och dessa företag har godkända revisorer. Företagsledningen i f uttrycker att man vill ha hjälp med tjänster som går utanför revisorn uppgifter. Eftersom revisorn inte informerar f om begränsningarna, bidrar det till ett större förväntningsgap.

Revisorn förutsätter att kunskapen finns så länge de anlitas, information ges därför inte årligen, säger A. Företagen C, d och G har blivit informerade av revisorn. G säger också att företaget blivit informerat, speciellt gällande de nya reglerna angående uppdragsavtal, RS 210. Enligt b har ingen information givits ut från revisorn men däremot har redovisningskonsulten som b anlitar en överenskommelse, detta bekräftas av Y. E och f säger att ingen information från revisorn har lämnats.

A, C, d och G har blivit informerade av revisorn om vad som ingår i revisorns uppgifter de kan därför tänkas ha fått sin uppfattning om vad revisionen innebär bland annat från revisorn. De som inte har blivit informerade, b, E och f, kan tänkas ha utvecklat sina egna uppfattningar om revisorns uppgifter. A, C och g har alla uppdragsavtal som reglerar revisorns skyldigheter.

Både revisorn X och revisorn Y upplever att företagsledningen är medveten och har kunskap om revisionen. Trots att Y inte har någon kontakt med b, upplever Y att b är medveten om revisionsarbetet, detta upplever vi tvivelaktigt då Y på frågan ”*Informerar Ni företagsledningen om vad revisionen innefattar*”? svarar att man inte informerar företagsledningen om vad revisionen innefattar därför att företaget använder en redovisningsbyrå som mellanhand. Hur kan då Y uppleva att b är medveten och har kunskap om revisionsarbetets innebörd? X upplever att företagsledningen har kunskap och detta anser vi vara trovärdigt då företagsledningen A och X har upprättat ett uppdragsavtal som reglerar revisorns åtagande, revisorn har dessutom kontakt med företagsledningen och kan då också bilda sig en uppfattning om företagsledningens kunskaper om revisionen. Det skriftliga avtalet mellan X och A leder till att man undviker missförstånd om vad A vill att X ska göra. Y anser att det är av betydelse att upprätta ett skriftligt uppdragsavtal, eftersom RS 210 säger detta. Dock har inget sådant avtal upprättats enligt b. Z anser att i högsta grad ska ett uppdragsavtal upprättas, i RS är detta också ett måste.

Ovanstående resonemang leder till att hypotesen godtas.

Företag \ Hypoteser	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H2	Aukt. revisor/ info	Godk. revisor/ ingen info	Aukt. revisor/ info	Aukt. revisor/ info	Aukt. revisor/ ingen info	Godk. revisor/ ingen info	Aukt. Revisor/ info	Godtas

Tabell 5.2

H3: Små revisionsbyråer bidrar med större del än stora revisionsbyråer till ett förväntningsgap.

I vår undersökning framkommer det att stora revisionsbyråerna har anlåtats av de stora företagen i vår undersökning. I dessa företag framkommer också att förväntningsgapet hos respondenten är mycket litet. Z säger att de informerar genom att skicka ut tidningen ”Nytt från revisorn” som tar upp nyheter inom skatter och lagar inom civilrätten. Men dock säger Z att det har varit lite så och så med informationen till företagsledningen om vad revisionen innefattar. Från och med 2004 gäller RS och i samband med uppdragsbrev har det skett ett utskick av en folder som SRS (Revisorsamfundet) tagit fram där information lämnas om RS. De små företagen som anlitar en mindre revisionsbyrå med en godkänd revisor tenderar att ha högre förväntningar om revisionen och revisorn. Detta kan förklaras med att revisorn inte informerar sin klient. I undersökningen ges f ingen information från revisorn och f uttrycker att han vill ha hjälp med tjänster som går utanför revisorns uppgifter. Att revisorn inte informerar f om varför han/hon inte kan utföra dessa tjänster bidrar till ett större förväntningsgap. Hypotesen godtas med viss tveksamhet på grund av att vårt resonemang saknar stöd hos b. Företaget b anlitar en redovisningskonsult som handhar företagets kontakter med revisorn och det är därför svårt att avgöra b: s förväntningar på byrån.

Företag \ Hypoteser	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H3	Stor byrå	Liten byrå	Stor byrå	Stor byrå	Stor byrå	Liten byrå	Stor byrå	Godtas

Tabell 5.3

5.3.3 Bransch

H4: Förväntningsgapet påverkas av branschtillhörighet men modereras i takt med att företagets storlek ökar.

De stora företagens förväntningar skiljer inte sig nämnvärt åt, oavsett vilken bransch de tillhör. Hos de små företagen visar vår undersökning att det skiljer sig inte mellan dessa

företag oavsett branschtillhörighet. Vi har ingen representation från en bransch som innebär att man har specifika kunskaper om revisionens innebörd. Verksamheterna skiljer sig inte så mycket att vi kan skönja några skillnader. De små företagen har ungefär samma bild av vad revisionen och revisorns uppgifter är även om de skiljer sig i vissa frågor, totalt sett har de ungefär samma uppfattning. Utifrån dessa observationer kan hypotesen inte godtas.

Företag	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H4	Fastighets- branschen	Tillv. - branschen	Tillv. - branschen	Tryck- branschen	Buss- branschen	Konsult- branschen	Tillv. - branschen	Godtas ej

Tabell 5.4

5.3.4 Verksamhetens ålder

H5: Förväntningsgapet är större i en ung verksamhet än i en gammal, förutsatt att företagsledningen inte har någon direkt tidigare erfarenhet.

Denna hypotes godtas eftersom de äldre företagen, A, C, G, visar att något förväntningsgap hos dem inte finns eller är mycket litet, eftersom företagen har mer klara förväntningar. De andra företagen b, d och f är förhållandevis till A, C och G unga verksamheter. I dessa företag är förväntningsgapet större vilket undersökningen visar. Företaget f som är relativt nytt i förhållande till de andra, vill gärna ha hjälp med tjänster som inte ingår i revisorns uppgifter och detta stärker vår hypotes.

Företag	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H5	Gammalt	Ungt	Gammalt	Ungt	Ungt	Ungt	Gammalt	Godtas

Tabell 5.5

5.3.5 Ort

H6: Företagsledningen i större städer bidrar mer till ett ökat förväntningsgap än ledningen i företag på mindre orter.

Efter vad vi i tidigare hypoteser kommit fram till när det gäller de stora företagens förväntningar på revisorn så har de haft ungefär samma uppfattning, detta betyder att ortens storlek inte har någon större betydelse för dessa företag, två av dem finns i stora städer medan två finns i mindre. Detta betyder att företagsledningen i en stor stad inte

bidrar mer till ett förväntningsgap än företagsledningen i en liten stad. I alla de små företag som vi intervjuat har vi kommit fram till, har högre förväntningar än de stora företagen men förväntningarna är ungefär lika stora oavsett vilket av de små företagen vi tittat på och oavsett om företaget finns på en liten eller stor ort. Betydelsen av att två stycken små företag med större gap finns i stora städer kan därför knappt sägas vara relevant eftersom detta mönster då även borde ha visat sig i de stora företagen. Det vill säga, för att kunna hävda att ortens storlek har betydelse för förväntningsgapets storlek skulle även företagsledningarna i de stora företagen som befinner sig i de stora städer haft större förväntningsgap än de stora företagen som finns i småstäderna, detta är som vi tidigare kommit fram till, inte fallet. Utifrån detta resonemang godtas ej hypotesen.

Företag Hypoteser	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H6	Stor ort	Liten ort	Liten ort	Stor ort	Stor ort	Stor ort	Liten ort	Godtas ej

Tabell 5.6

5.3.6 Individuella faktorer

H7: Utbildning och erfarenhet hos företagsledningen leder till ett minskat förväntningsgap.

Alla av de stora företagen har en högre akademisk utbildning och/eller erfarenhet inom revision och innebörden därav. När det gäller de små företagen skulle egentligen f som har högre utbildning än b och d, besitta högre kunskaper men så visar inte vår undersökning, vilket främst beror på typen av utbildning denna respondent har. Av avgörande betydelse är alltså specifik utbildning eller erfarenhet, inom revision eller ekonomi, kan i detta fall ha varit avgörande.

Hypotesen godtas eftersom de företag som inser eller vet vad revisionen innebär har en utbildning och/eller erfarenhet vilket ger en ökad förståelse för revisionens innebörd och därigenom minskar förväntningsgapet.

Företag Hypoteser	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H7	Hög utbildning	Låg utbildning	Hög utbildning	Låg utbildning	Hög utbildning	Hög utbildning	Hög utbildning	Godtas

Tabell 5.7

5.3.7 Företag i kris

H8: Förväntningsgapet ökar mellan revisorn och företagsledningen när företaget är i kris.

Hypotesen godtas för de små företagen som är i kris, detta ser vi i intervjuerna genom att de vill och behöver mer hjälp från revisorerna. Därför att den situationen som de befinner sig i (ekonomisk kris) kräver mer hjälp med bland annat verksamhetsfrågor som går utöver revisorns uppgifter. De små företagen har till skillnad från de stora företagen ingen ekonomifunktion med kompetens för att hantera en ekonomisk kris. Hos de stora företagen finner vi att faktorn kris inte tenderar till ett ökat förväntningsgap mellan revisorn och företagsledningen. Möjligen därför att gapet överbryggs av företagsledningens utbildning och erfarenhet.

Företag \ Hypoteser	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H8	Ej i kris	Ej i kris	Ej i kris	I kris	I kris	I kris	I kris	Godtas

Tabell 5.8

5.3.8 Det dynamiska förväntningsgapet

H9: Förväntningsgapet är dynamiskt och behöver därför inte vara större i ett litet företag än vad det är i ett stort.

Revisorerna bistår företagen d och f med att upprätta årsredovisningar och deklARATIONER medan b säger att redovisningskonsulten tillsammans med den godkända revisorn sköter detta. A, C och G upprättar årsredovisningar och deklARATIONER själva och revisorn granskar sedan dessa. E tar inte hjälp av revisorn. I företagen A, b, E, f och G bistår inte revisorn vid nyanställning, organisationsfrågor samt utbildningsfrågor. Även C svarade nej men betonar att man använder en konsult vid tillsättande av vissa befattningar. Den enda som tar hjälp av revisorn i dessa frågor är d. Det är endast d som tar hjälp av revisorn vid beslutsfattande. I frågan om budget och planeringsfrågor säger A att revisorn varken hjälper till med dessa uppgifter eller med den interna kontrollen men att revisorn granskar den interna kontrollen och om brister finns i denna så ger revisorn råd. Företaget d säger däremot att revisorn medverkar i allra högsta grad i dessa frågor. Resterande företag svarar att revisorn inte har någon medverkan.

A, C, E och G tycker att revisorn utför de efterfrågade uppgifter. Företaget b anser också att revisorn utför alla efterfrågade uppgifter eftersom det inte förekommer några

bekymmer eller problem för att redovisningskonsulten förbereder och den godkände revisorn granskar. Företaget d anser inte att revisorn utför alla efterfrågade uppgifter, annars skulle revisorn blanda sig i verksamheten. Företaget f anser inte heller att revisorn utför alla uppgifter eftersom han är mycket missnöjd med sin nuvarande revisor och har hopp om att den nya ska hjälpa honom. Z säger att de hjälper företag med upprättande av årsredovisningar och vissa bokslutsfrågor. De på byrån som gör detta ingår inte i revisionsteamet. De kan också biträda vid anställningsintervjuer men till exempel inte i budget- och investeringsfrågor samt beslutsfattande. Z menar också att från och med 2004 måste de vara ytterst noggranna i avseende på oberoende, så fort uppdraget ändrar karaktär måste analysmodellen upprättas.

Ett eventuellt dynamiskt förväntningsgap finns hos d därför att revisorn bistår företaget med olika tjänster som inte ingår i den lagstadgade revisionen. På så sätt möter revisorn företagets förväntningar varvid förväntningsgapet kan anses vara dynamiskt. Företaget f säger i fråga 1 c att revisorn hjälper till med upprättande av årsredovisning och deklarationer. Även här finns en antydning att revisorn möter f: s förväntningar och därigenom minskar förväntningsgapet mellan företaget och revisorn, varvid ett dynamiskt förväntningsgap uppstår. I vårt fall är företagsledningen i f är mycket missnöjd med sin revisor, varvid det fortfarande existerar ett gap mellan företagsledningens uppfattningar om vad revisorn ska göra och vad revisorn faktiskt gör. Gapet hade dock varit större om revisorn inte alls bistått företaget med de tjänster som nämnts ovan även om revisorn inte utför alla tjänster som efterfrågas av företaget. Att det fortfarande existerar ett gap kan även bero på att företaget är i kris, då gapet är dynamiskt även i detta avseende.

Denna hypotes godtas då man kan se tendenser till att ett förväntningsgap kan vara dynamiskt i de små företagen och att gapet inte behöver vara större i litet företag än i ett stort.

Företag	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
Hypoteser								
H9	-	Oförändrat	-	Minskat	-	Minskat	-	Godtas

Tabell 5.9

5.4 Kapitelsammanfattning

I kapitlet har vi presenterat de företag och revisorer som vi har undersökt. Därefter har det skett en prövning av hypoteserna utifrån vårt material. Utfallen av hypoteserna visas i nedanstående tabell.

Företag Hypoteser	A	b	C	d	E	f	G	Godtas/ Godtas ej
H1	Litet gap	Stort gap	Litet gap	Stort gap	Litet gap	Stort gap	Litet gap	Godtas
H2	Aukt. revisor/ info	Godk. revisor/ ingen info	Aukt. revisor/ info	Aukt. revisor/ info	Aukt, revisor/ ingen info	Godk. revisor/ ingen info	Aukt. Revisor/ info	Godtas
H3	Stor byrå	Liten byrå	Stor byrå	Stor byrå	Stor byrå	Liten byrå	Stor byrå	Godtas
H4	Fastighets- branschen	Tillv. - branschen	Tillv. - branschen	Tryck- branschen	Buss- branschen	Konsult- branschen	Tillv. - branschen	Godtas ej
H5	Gammalt	Ungt	Gammalt	Ungt	Ungt	Ungt	Gammalt	Godtas
H6	Stor ort	Liten ort	Liten ort	Stor ort	Stor ort	Stor ort	Liten ort	Godtas ej
H7	Hög utbildning	Låg utbildning	Hög utbildning	Låg utbildning	Hög utbildning	Hög utbildning	Hög utbildning	Godtas
H8	Ej i kris	Ej i kris	Ej i kris	I kris	I kris	I kris	I kris	Godtas
H9	-	Oförändrat	-	Minskat	-	Minskat	-	Godtas

Tabell 5.10 Sammanställning av hypoteserna

6 SLUTSATSER

En slutsats av vår undersökning är att företagets storlek har betydelse för förväntningsgapet. Små företag har större förväntningsgap jämfört med de stora företagen. De godkända revisorerna bidrar mer till ett ökat förväntningsgap än de auktoriserade, de godkända lämnar inte i samma utsträckning information till företagsledningen. Individuella faktorer, verksamhetens ålder och ekonomisk kris påverkar även förväntningsgapet. Vidare visade vår undersökning att förväntningsgapet är dynamiskt i de små företagen när revisorn bistår med tjänster som inte ingår i dennes uppgifter. Slutligen konstateras det att förväntningsgapet är ett småföretagsproblem.

6.1 Slutsats

Företagets storlek har betydelse för förväntningsgapet! Vår analys visar att förväntningsgapet hos företagsledningen i de små företagen är större jämfört med de stora företagen, eftersom de små företagens förväntningar överstiger vad som egentligen ingår i revisorns uppgifter. Företagsledningen i de stora företagen har däremot en tydligare bild av vad revisionen innebär, vilket betyder att dessa inte ställer samma krav på revisorn. Hur skiljer sig företagsledningens förväntningar åt?

Detta förklaras med att de stora företagen har stora byråer och auktoriserade revisorer som ger företagsledningen information (med ett undantag) om revisorns uppgifter och revisionens innebörd, vilket sker genom uppdragsavtal. Företagsledningen har erfarenhet och hög utbildning som bidrar till deras insikt om revisorn och revisionen. Även om stora företag är i kris visar vår undersökning att de inte har större förväntningar än de stora företag som inte är i kris.

De två små företagen som har en godkänd revisor får ingen information från denna, det får däremot det lilla företaget som har en auktoriserad revisor. Även om information lämnas finns ett förväntningsgap hos de små företagen. De små företagen som vi undersökt var alla unga verksamheter med stora förväntningsgap. Andersson *m fl.* (2003) skriver att ett nystartat företag har mindre information om revisionsprocessen och vad revisionen går ut på. Företagsledningen har därför höga förväntningar på revisorn och tror att de ska hjälpa till med rådgivning om exempelvis vinstplacering och bokföringsfrågor, vilket ytterligare stödjer vårt resultat. Utbildningens betydelse framkommer då man jämför stora och små företag, företagsledningen i de små företagen har lägre utbildning (förutom en) och ett förväntningsgap blir därför större. De små företagen som befinner sig i kris har större förväntningsgap än stora företag som befinner sig i kris. Vid jämförelse mellan små företag som är i kris respektive inte i kris kan vi se att krisdrabbade företag förväntar sig mer av revisorn. Detta visar att faktorn kris

påverkar förväntningsgapet i små företag. Vidare visar vår undersökning att bransch och verksamhetsort inte har någon påverkan på förväntningsgapet.

Vikten av att revisorn informerar företagsledningen och på vilket sätt detta sker har vi funnit betydande för förväntningsgapets storlek. I de stora företagen som får information finns inget förväntningsgap medan i de små företagen finns ett förväntningsgap oavsett om information lämnas eller inte. Förväntningsgapet ökar dock i de små företagen när ingen eller otillräcklig information lämnas.

Som tidigare nämnts påverkas förväntningsgapet av storleken på företagen. De små företagens förväntningar överstiger vad som egentligen ingår i revisorns uppgifter. Genom att revisorn bistår med tjänster som går utöver dennes arbetsuppgifter överbryggs det förväntningsgap som finns hos företagsledningen och därigenom uppstår ett dynamiskt förväntningsgap. Ett dynamiskt förväntningsgap har visat sig finnas i två av de små företagen, här bistår revisorn med uppgifter och därmed överbrygger företagsledningens förväntningar. Revisorn går utöver sina egentliga uppgifter och därmed minskar förväntningsgapet. Dock finns det fortfarande kvar ett förväntningsgap som beror på att revisorn inte möter alla de förväntningar som företagsledningen har. Revisorn har som krav på sig att upprätthålla oberoendet och bistår därför inte med alla tjänster som efterfrågas av företagsledningen. Detta utgör gränsen för hur långt de vill sträcka sig för att uppnå samstämmighet och förtroende hos företagsledningen.

Sammanfattningsvis innebär vår teori att förväntningsgapet förklaras av vissa faktorer. Storlek på företaget, verksamhetsålder, revisor/revisionsbyrå och individuella faktorer har alla visats sig vara av betydelse för förväntningsgapet i vår undersökning. Vi hade en teori att faktorn bransch skulle påverka förväntningsgapet men vi finner inget stöd i vår undersökning som visar detta, vilket kan bero på att företagens branscher inte skiljde sig tillräckligt åt. I ett krisdrabbat företag finns större förväntningar på revisorn vilket även bidrar till ett större förväntningsgap. Befintliga förväntningsgap överbryggs när revisorn bistår med tjänster utöver hans/hennes normala arbetsuppgifter vilket resulterar i ett dynamiskt förväntningsgap. Eftersom merparten av faktorerna som vi har tagit upp i vår teori påverkar förväntningsgapet anser vi att teorin är hållbar. Hypotesen om att branschen skulle påverka förväntningsgapet godtogs inte men vi menar att sådana skillnader ändå kan föreligga i extremfall som vi har redogjort för i vår teori. Att faktorn ort påverkade förväntningsgapet kunde vi inte godta. I tidigare uppsats (Börjesson *m fl.* 2001) påvisades att ort påverkade förväntningsgapet. Vi har i vår undersökning inte kunnat se några sådana antydningar. Om detta beror på sämre geografisk spridning hos respondenterna i vår undersökning eller möjligtvis utvecklingen av mer effektiv informationsspridning exempelvis Internet, är svårt att avgöra.

6.1.1 Praktiska implikationer

Vi anser att det finns en risk när revisorer skickar ut skriftlig information till företagsledningen. Risken består i att de tror sig ha informerat företagsledningen tillräckligt medan företagsledningen tycker sig själva veta vad som ingår i revisorns uppgifter och därför inte tar del av information som sänds ut ifrån revisorn. Faran med att informationen som skickas ut aldrig läses är att uppfattningarna och förväntningarna skiljer sig åt från vad revisorns och revisionens uppgifter är, vilket resulterar i att mer ansvar läggs på revisorn. Ett uppdragsavtal behöver alltså inte vara till fördel för att minska förväntningsgapet. För att förhindra missförstånd bör muntlig information lämnas. Det krävs att revisorn har en aktiv roll och för en dialog med företagsledningen, att endast informera via utskick eller liknande är otillräckligt.

6.1.2 Vad påverkar förväntningsgapet?

Avslutningsvis har vi funnit att förväntningsgapet beror på företagets storlek med inverkan från en del av faktorerna. Vidare visar vår undersökning att förväntningsgapet är ett småföretagsproblem. Småföretag har stora kompetensproblem och den enda de har i sin närhet är revisorn med stor kompetens men som inte bistår företaget med allt som de efterfrågar. Vår undersökning visar också att revisorn bistår med tjänster som faller utanför hans/hennes ram och på så sätt minskar förväntningsgapet vilket benämns det dynamiska förväntningsgapet.

6.2 Förslag till fortsatt forskning

Efter införandet av RS 210 (uppdragsavtal) hos alla företag skulle det vara intressant att undersöka om förväntningarna och förväntningsgapet minskas hos de små företagen. Utifrån vår undersökning har vi funnit att informationen inte når fram till de små företagen. Skulle ett uppdragsavtal kunna bidra till ett minskat förväntningsgap eller saknar avtalet betydelse för att ändra företagsledningens uppfattning om revisorns arbetsuppgifter och revisionens innebörd? En annan synvinkel är att undersöka var gränsen vid bistående av tjänster går. Vi vet dock redan att de bistår med tjänster som inte ingår i revisionen men vart går gränsen egentligen? Hur mycket kan revisorn bistå med innan de rubbar på förtroendet och sin kodex?

7 REFERENSLISTA

Affärsdata, (2004-12-03) <URL:http://www.ad.se>

Andersson, M, Nilsson, M och Svensson, C (2003) *Revisorns roll i nystartade företag*, Kandidatuppsats, Högskolan Kristianstad

Balans (2004) *Nu har FAR-skriften kommit som ska hjälpa revisorn att berätta om sin nya roll*, Balans, 3:2004, s. 4

Bengtsson, M, Dahlkvist, A-L, Helgesson T och Lidström J (2000) *‘Existerar ett förväntningsgap mellan revisorn och företagsledningen? EN fallstudie i ett litet enmansaktiebolag’*, Kandidatuppsats Lunds Universitet

Börjesson, J, Nielsen, M och Spindel, I (2001) *‘Förväntningar på revisorn – Skiljer det sig mellan branscher?’*, Examensarbete Högskolan Kristianstad

Cassel, F (1996) *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*, Nerenius & Santérus Förlag AB, Stockholm

Eriksson, K, Thelander, A och Toresson, A-K (1994) *‘Förväntningsgapet - ett nonchalerat problem? En undersökning om förväntningsgapet mellan revisorer och småföretag’*, Examensarbete Lunds Universitet

Eriksson, LT och Wiedersheim–Paul, F (2001) *Att utreda, forska och rapportera* (7 uppl), Lieber Ekonomi, Malmö

Fadzly, M N and Ahmad Z (2004) *‘Audit expectation gap: The case of Malaysia’*, Managerial Auditing Journal, 19:7, s 897-915

FAR (2004) *FAR:s Revisionsbok 2004*, FAR Förlag AB, Stockholm

Frank, KE, Lowe, DJ och Smith, JK (2001) *‘The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students’*, Managerial Auditing Journal, 16:3, s.145-149

Gläser, S och Kurkkio, M (2001) *‘Förväntningsgap inom revisionen - en jämförelse mellan företagets förväntningar och revisorernas syn’*, Examensarbete Luleå Tekniska Universitet

Gustafsson, E, Köhler, D och Olsson, K (2004) *Vad styr valet av revisionsbyrå?*, Magisteruppsats Högskolan Kristianstad

Holmquist, B (1997) *‘En revisor som vill revidera det mesta av revisorsrollen’*, Balans, 3:1997, s.16-18

Holmquist, B (1999) *‘Vad gör en revisionsbyrå?’*, Balans, 5:1999, s.11-27

- Holmquist, B (2003) 'Revisorerna får inte bli börsanalytiker – då förlorar de allt förtroende', *Balans*, 6-7:2003, s. 8-9
- Johansson, J och Vikberg, S (2003) 'Förväntningar och förväntningsgap - Företagens förväntningar på revisorn och revisorns syn på dessa - En fallstudie av tre företag och tre revisorer', Examensarbete Luleå Tekniska Universitet
- Koh, HC and Woo, E-S (1998) 'The expectation gap in auditing', *Managerial Auditing Journal*, 13:3, s. 147-154
- Lane P J, Canella, A och Lubatkin, M H (1998) 'Agency Problems as Antecedents to Unrelated Mergers and Diversification: Amihud and Lev Reconsidered', *Strategic Management Journal*, 19:6, s. 555-578
- Lin, ZJ och Chen, F (2004) 'An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China', *International Journal of Auditing*, 8, s.93-115
- Lindström, P, Magnusson, C och Nilsson S (1998) *Små respektive medelstora företags förväntningar på revisorn*, Kandidatuppsats, Högskolan Kristianstad
- Moberg, K (2003) *Bolagsrevisorn: Oberoende-ansvar-sekretess*, Norstedts juridik AB, Stockholm
- Nilsson, S (2002) *Redovisningens normer och normbildare* (2 uppl), Studentlitteratur, Lund
- Revisorernas Ab - Ernst & Young (2000) *Vad är revision?* (2004-11-15)
<[URL:http://www.ey.com/global/download.nsf/Finland/Vad_ar_revisionen/\\$file/vadarr_evision.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Finland/Vad_ar_revisionen/$file/vadarr_evision.pdf)>
- Rudenstam, KE och Newton, RR (2001) *Surviving your dissertation – A Comprehensive Guide to Content and Process* (2nd edn), Sage Publication Inc, Thousand Oaks
- Saunders, M, Lewis, P och Thornhill, A (2003) *Research Methods for Business Students* (3rd edn), Pearson Education Ltd, Essex
- Shelly, RK (2001) 'How Performance Expectations Arise from Sentiments', *Social Psychology Quarterly*, 64:1, s. 72-87
- Sveriges Rikes Lag* (2004) Nordstedts Juridik AB, Stockholm (125 uppl)
- Widerberg, K (2003) *Vetenskapligt skrivande – kreativa genvägar*, Studentlitteratur, Lund
- Winter, S (1994) *Förväntningar och kognitionsforskning*, Lunds Universitet, Lund (endast abstract)

Wolf, FM, Tackett, JA och Claypool, GA (1999) '*Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap*', 14:9, s. 468-478

Writing Center Navigator, (2004-12-22)

<URL: <http://writing.colorstate.edu/references/reaserch/relval/com2a5.cfm>>

APPENDIX

Bilaga 1

Frågeformulär till företagsledning

Företagsnamn:

Kontaktperson:

Befattning:

Utbildning:

Antal anställda:

Nettotillgångar:

Revisionsbyrå/revisor:

Ort:

Verksamhetsålder:

Bransch:

Frågor till företagsledningen

1. Vad anser Ni ingå i revisionsuppdraget på Ert företag?
(Motivera och utveckla)

Nedanstående exempel vill vi gärna att Ni kommenterar separat

a. Skatteplanera

b. Revisorn bistår Er vid nyanställning, organisationsfrågor samt utbildningsfrågor

c. Upprättande av årsredovisning och deklARATIONER

d. Medverkan vid beslutsfattande (T.ex. vid större investeringar)

e. Budget och planeringsfrågor samt den interna kontrollen

2. Hur länge har Ni anlitat Er nuvarande revisor?
3. Informerar revisorn Er om vad som ingår i dennes arbetsuppgifter? (Gärna en beskrivning vad som ingår)
4. Anser du att det ingår i revisorns uppgifter att upptäcka fel i bokföringen?
5. Ska revisorn hållas ansvarig om denne inte upptäcker fel i redovisningen?
6. Om revisorn avger en ren revisionsberättelse är detta att betrakta som att årsredovisningen är felfri?
7. Anser Ni att revisorn utför alla efterfrågade uppgifter i enlighet med kraven och förväntningarna Ni har på revisorn och revisionen?
8. Finns det upprättat ett uppdragsavtal med revisorn och vad ingår i detta?

Bilaga 2

Frågeformulär till revisorn

Revisionsbyrå:

Revisor:

Auktoriserad/godkänd:

Frågor till revisorn

1. Upplever Ni att företagsledningen är medveten och har kunskap om vad revisionsarbetet innebär?
2. Informerar Ni företagsledningen om vad revisionen innefattar?
3. Vad (ev. hur) ger Ni för information om revisionsarbetet?
Exempelvis om: lagar, förordningar, normer och begränsningar till rådgivning
4. Med hänsyn till analysmodellen och lagstiftningen, kan Ni alltid betraktas som oberoende i förhållandet till företaget?
5. Hjälper Ni företaget med t.ex. redovisning, budget, investeringar, finansiering, beslutsfattande och personalfrågor om de så efterfrågar?
6. Hur granskar Ni i huvudsak företaget, substans – eller intern kontroll granskning?

Generella frågor till revisorn

7. Anser Ni att det förekommer skillnader mellan stora och små företag och vad de förväntar sig av er och av revisionsuppdraget som helhet? Vad kan det finnas för skillnad mellan stora och små företags förväntan på revisorn?
8. Anser Ni att det är av betydelse att upprätta ett uppdragsavtal, så klienten förstår innebörden av uppdraget?