



Kvalitetskontroll inom revisionen – en oberoende granskning?

Kandidatuppsats vid Institutionen för Ekonomi
Högskolan Kristianstad

HT 2004-01-16

Författare:
Marie Bengtsson
Emelie Gustafsson

Handledare:
Torbjörn Tagesson

Förord

Vi vill tacka Bengt Skough på Ernst & Young i Kristianstad för all hjälp i samband med skrivandet av vårt kandidatarbete. Hans hjälp har varit ovärderlig för oss.

Vi vill även tacka alla respondenter som har tagit sig tid till att medverka i våra intervjuer.

Sammanfattning

Syftet med vår uppsats var att undersöka om kvalitetskontrollen skiljer sig åt beroende på om man är föreningsintern kontrollant, dvs. oberoende, eller om man är en kollegial kontrollant.

För att förklara skillnaden mellan kontrollanterna har vi använt oss utav en egenbyggd modell, agentteorin och byråkratisk styrningsmodell.

Undersökningen har vi genomfört med hjälp av experiment med uppställda fall samt frågor med öppna svarsalternativ. Vi intervjuade åtta föreningsinterna och lika många kollegiala kontrollanter och jämförde sedan svaren. För att hitta en signifikans har vi använt oss av Mann-Whitneys test för att kunna säkerställa om våra hypoteser kan falsifieras eller ej. Vi har också prövat validiteten i våra fall och teorier.

Vi har inte funnit att någon skillnad föreligger mellan de kollegiala och föreningsinternas bedömningar i kvalitetskontrollen. Däremot har vi funnit att de föreningsinterna kontrollanterna är hårdare i sin bedömning av allvarligt fel och att rapporteringen av kvalitetskontrollen skiljer sig nämnvärt åt. Förslag till förändring kan vara att FAR/SRS utför substansgranskningen även där det byråinternas kvalitetssystemet är godkänt. Alternativt kan rapporteringssystemet inom de stora byråerna ändras, så att även de rapporterar resultaten från granskningen av de enskilda revisorerna till FAR respektive SRS.

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problem	9
1.3 Syfte	10
1.4 Uppsatsens disposition	10
2. Metod.....	12
2.1 Uppsatsens metod.....	12
3. Teori.....	14
3.1 Kvalitetskontrollantmodellen	14
3.1.1 Utbildning.....	15
3.1.2 Arbetslivserfarenhet.....	15
3.1.3 Personlighet.....	15
3.1.4 Lagar	16
3.1.5 Intressen	16
3.1.6 Organisationen.....	17
3.1.7 Regler	17
3.1.8 Kostnaden.....	18
3.2 Agentteorin.....	18
3.3 Byråkratisk styrning	21
3.4 Sammanfattning av kapitlet.....	23
4. Empirisk metod	24
4.1 Undersökningens metod	24
4.2 Urval.....	28
4.3 Hypoteser	29
4.4 Primär och sekundärdata	29
4.5 Sammanfattning av kapitlet.....	30

5. Analys	31
5.1 Struktur.....	31
5.2 Mann- Whitney test.....	31
5.3 Utfall	32
5.4 Hypotesernas utfall.....	45
5.5 Validitetsprövning av våra hypotetiska fall	47
5.6 Validitetsprövning av våra teorier.....	49
5.7 Självkritik.....	49
5.8 Sammanfattning av kapitlet.....	50
6. Slutsats	51
6.1 Förslag till framtida forskning.....	53
Referenslista.....	55
Appendix	

1. Inledning

Detta kapitel inleds med en bakgrund i ämnet och den problemställning som ligger till grund för uppsatsens syfte. Avslutningsvis ges en inblick i uppsatsens fortsatta framställning.

1.1 Bakgrund

Vågar vi lita på revisorerna?

Rubriken lyder egentligen ”Vågar vi lita på analytikerna?” och tillhör en artikel om att marknadsanalysföretagens trovärdighet satts i fokus. Analysföretagens oberoende och etik debatteras då vissa rapporter som de publicerat har varit sponsrade av det granskande företaget. (Computer Sweden, 2003) Den översta rubriken är i hög grad aktuell med tanke på alla bokföringsskandaler som förekommit de senaste åren.

”Kvaliteten ska höjas på revisionen av företag i EU för att undvika bokföringsskandaler som drabbade Enron och Worldcom.” (DI, 2003) Enron, Worldcom, Vivendi och Skandia är företagsnamn som har varit flitigt omskrivna i pressen de senaste åren, med all rätt. Skandalerna inom företagets värld har duggat tätt och revisorerna har ofta hamnat i blickpunkten. Man kan fråga sig varför revisorerna har blivit indragna i dessa skandaler. Syftet med revisionen är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning. Revisionen ska ge trovärdighet åt företagets finansiella information och är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv. (FARs revisionsbok, 2002) Trots årliga revisioner har dessa skandaler kunnat hända och förtroendet för näringslivet och revisorerna har under dessa år kraftigt gått tillbaka.

Revisorn kan man finna i olika roller där den mest centrala är att utföra revisionsverksamhet, men man kan även hitta revisorn inom rådgivning och i konsultuppdrag. (Ibid.) Den öppna redovisningen av arvoden till revisorerna kan bekräfta att revisionsbyråerna drar in mer som konsulter till företagsledningen än som revisorer till ägarna. Detta ekonomiska beroendeförhållande måste diskuteras i alla upptäckta och oupptäckta skandaler. (Hütter, 2003) Revisorn som granskare måste kontrolleras. Kvalitetskontroll över revisorerna är ett

sätt. Regeringen har klarlagt för Revisorsnämnden (RN) vilken inriktning på arbetet de ska ha, tyngdpunkten ska ligga på tillsynen över auktoriserade och godkända revisorer. (Wennberg, 2003)

” Vår gemensamma strävan är att genom kvalitetskontroller visa att våra ledamöter är värda det förtroende som yrket kräver” (Riktlinjer för kvalitetskontrollanter i ett nytt kvalitetskontrollsystem fastställda den 13 november 2002). Utgångspunkten för kvalitetskontrollen är EG kommissionens rekommendation av den 15 november 2000 om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska Unionen. Det nya kvalitetskontrollsystemet trädde i kraft 1 januari 2003 och tar sikte på alla kvalificerade revisorer som är ledamöter av FAR respektive SRS och deras tillämpning av god revisionssed och god revisorssed.

Urvalet av de personer som ska kontrolleras görs på ett konsekvent sätt av Kvalitetsnämnden för att säkerställa att samtliga revisorer blir kontrollerade inom en period av 5 år. Även om föremålen för kontrollerna är de enskilda FAR/SRS ledamöterna, används revisionsbyråerna som utgångspunkt för urvalet. De revisorer som inte tillhör FAR eller SRS blir granskade av RN, en så kallad SUT-granskning, Särskild Uppsökande Tillsyn.

Med revisionsbyråer likställs byråkedjor och samarbeten mellan byråer som innefattar kvalitetskontroll. Kontrollen gäller genomgång av byråns interna kvalitetskontrollsystem eller enskilda uppdrag s.k. substansgranskning. De stora revisionsbyråerna har ofta ett eget internt kvalitetskontrollsystem uppbyggt medan de mindre byråerna saknar detta. Om ett internt kvalitetskontrollsystem saknas eller om det är bristfälligt används substansgranskning. (Ibid.)

FAR/SRS utför granskning av det byråinterna kvalitetskontrollsystemet och gör bedömningar om det är uppbyggt enligt RS 220, Kvalitetskontroll inom revisionen, samt att det kan ge en rimlig säkerhet för att brister i kvaliteten på utfört revisionsarbete ska kunna uppdagas. (Ibid.)

Paralleller kan dras till kvalitetssäkring enligt ISO 9001 där det ställs höga krav på vad som skall göras inom företaget och att det sedan är upp till företaget själv att bestämma hur det ska genomföras. (Lindgren & Sandell, 1993) Systematiska brister eller bristfälliga kontroller ska leda till att FAR/SRS-kontrollanten underkänner byråns kvalitetskontrollsystem. Kontrollen övergår då till substansgranskning. Är systemet tillräckligt ska kontrollanten sedan verifiera att det fungerar och används på rätt sätt. Detta görs genom kontroller och intervjuer med kontorschefer. Om den granskade byrån har flera kontor görs upprepning av kontrollen på fler

än ett kontor. Om det byråinterna kvalitetskontrollsystemet blir godkänt, utförs substansgranskning av de kollegiala kontrollanterna. Detta innebär att kontrollanter från ett annat kontor inom samma byrå utför granskningen och har formen av intern kontroll. Om de vid sin kvalitetskontroll finner brister, anmäler de dessa till kontorschefen och ev. till den kvalitetsansvarige. Kontorschefen har sedan ansvaret för att bristerna rättas till. (Kriterier för godkännande vid kvalitetskontroller, 2002)

Den interna kontrollen har inte alltid allmänhetens förtroende. Det som man ofta tänker på och som debatterats vid ett flertal tillfällen är polisens internutredare som kontrollerar de egna kollegorna. Det mest uppmärksammade fallet i Sverige, och som fortfarande inte är uppkärlat, är Osmo Vallo som miste livet när han omhändertogs av den svenska statens tjänare. Polisens internutredning, som har mött stor kritik, anmäldes till både JO och JK och ligger nu hos Europadomstolen. (Stenström, 2003) New York-börsen har föreslagit en rad nya regler för att öka den interna kontrollen. Förslag ligger på att börsstyrelsen ska skötas av åtta oberoende ledamöter samt att den övervakande funktionen ska rapportera till en annan oberoende styrelse. (DI, 2003)

Hos en mindre revisionsbyrå finns sällan något internt kvalitetskontrollsystem utvecklat. FAR/SRS kontrollanter utför då substansgranskning av revisorns arbete genom hela revisionsprocessen. Denna granskning genomförs med hjälp av checklistor där kontrollanten ska bedöma om olika delavsnitt är godkända, underkända eller bör förbättras (Bilaga 1). För många underkända eller bör förbättras leder till en omkontroll. Även vid kontroll av den enskilda revisorns uppdrag ser man till om bristerna är systematiska eller av engångskaraktär. Brister rapporteras upp till Kvalitetsnämnden. Efter utförd kvalitetskontroll avger kontrollanten en rapport till den aktuella byrån och till Kvalitetsnämnden. Om kvalitetskontrollen blir underkänd på någon/några punkter bedöms dessa av Kvalitetsnämnden som beslutar om omkontroll. Vid mycket allvarliga fel går ärendet vidare till Kvalitetskontrollstyrelsen för vidare granskning och beslut om disciplinpåföljd. (Riktlinjer för kvalitetskontrollanter i ett nytt kvalitetskontrollsystem fastställda den 13 november 2002)

Rapporten till Kvalitetsnämnden ska vara anonymiserad så att den inte innehåller några uppgifter om enskilda klienter och revisorer hos den kontrollerade byrån eller den kontrollerade byrån själv. De enda som vet namnet på den granskade är kontrollanten och Kvalitetsnämnden. (Ibid.) Som företagsägare kan jag aldrig veta om min revisor har

genomgått en kvalitetskontroll som blivit godkänd. Kvalitetskontroll enligt ISO leder alltid till en certifiering som kan visas för allmänheten. Denna utgör inte bara ett bevis på att alla i organisationen arbetar kvalitetsinriktat utan är även ett konkurrensmedel. (Lindgren & Sandell, 1993)

1.2 Problem

Kvalitetskontrollerna utförs av jämlika, dvs. yrkesverksamma kvalificerade revisorer som utbildats i syfte att granska ledamöternas kvalitet i samband med revisionen. Kvalitetskontrollerna kan utföras av både oberoende FAR/SRS kontrollanter, fortsättningsvis kallade föreningsinterna kontrollanter, och av kollegiala kontrollanter. Dessa bedöms vara helt jämställda enligt EU's rekommendation. (Kommissionens rekommendation av den 15 november 2000 om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i EU)

De kollegiala kontrollanterna ska i sitt kvalitetsarbete vara oberoende gentemot den byrå de granskar. Problemet ligger i att de tillhör kontor i samma koncern och hotet mot oberoendet blir överhängande. Kontrollerna de utför är substansgranskning av varje enskild revisor och utförs ofta med hjälp av checklistor som är utformade som påståenden som kontrollanten ska kryssa i. Dessa checklistor ser olika ut för de olika byråernas kontrollanter, en vanligt förekommande gradering är underkänd, godkänd och godkänd med kommentarer. För den kollegiala kontrollanten kan svårigheter uppkomma vid granskning av kollegor, då olika faktorer kan avgöra i vilken ruta denne kryssar i. Finner de kollegiala kontrollanterna något anmärkningsvärt rapporteras dessa till kontorschefen på det kontor de granskar och till den kvalitetsansvarige inom byrån. Det är sedan på kontorschefens ansvar att bristerna/anmärkningarna rättas till. Omkontroll sker efter ett år då samma kontrollant eller någon annan kollegial kontrollant kommer tillbaka. Skulle anmärkningarna inte vara åtgärdade rapporterar kontrollanterna detta till den kvalitetsansvarige, som riktar en tillsägelse till kontorschefen. Den enskilde revisorn blir inte direkt berörd och ingen rapportering sker till FAR/SRS. (Ibid.)

Detta förfarande skiljer sig avsevärt mellan att vara revisor och bli granskad av en kollega jämfört med en revisor på en enmansbyrå som blir granskad av FAR/SRS, där den sistnämnde blir direkt rapporterad till Kvalitetsnämnden. Vilka konsekvenser får detta förfarande för kvalitetskontrollen? Är kvalitetskontrollen konkurrensneutral? Är urvalsmetoderna jämlika av

de uppdrag som ska granskas hos revisorn? Agerar den oberoende kvalitetskontrollanten på ett annorlunda sätt jämfört med den kollegiala kontrollanten? Kan bedömningen mellan godkänd och underkänd vara annorlunda om man är kollegial kontrollant? Blir bedömningen mindre oberoende? Hur mycket inverkar utbildningen på kvalitetskontrollen? Ämnet är intressant att studera i det fall det skulle visa sig att de kollegiala kontrollanterna inte är oberoende. FAR och SRS syfte med kvalitetskontrollerna skulle sedermera vara utan mening.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka om kvalitetskontrollen de facto skiljer sig åt beroende på om man är föreningsintern kontrollant, dvs. oberoende, eller om man är en kollegial kontrollant.

1.4 Uppsatsens disposition

Uppsatsen fortsatta disposition kommer vi att redogöra för kapitelvis. I kapitel två presenterar vi uppsatsens metod och redogör för hur vår egenbyggda modell, med hjälp av agentteorin och byråkratisk styrningsmodell, kan hjälpa oss att förklara de faktorer som påverkar kvalitetskontrollanter.

I kapitel tre redogör vi mer ingående för våra valda teorier och vilken betydelse de har för vår uppsats. I den första delen beskriver vi de faktorer som kan påverka beteendet hos kvalitetskontrollanten, som vi har valt att presentera i vår egenbyggda modell, Kvalitetskontrollantmodellen. Den andra delen behandlar hur vi via komplettering av agentteorin försöker hitta samband mellan egenintresset och kontrollanterna. I den sista delen förklarar vi hur en byråkratisk organisation kännetecknas av dokumentation, regler och övervakning. Genom att överföra dessa kännetecken på den byråinterna kvalitetskontrollen har vi beskrivit hur den kollegiala kontrollantens känslor och intressen inverkar i dennes sätt att kontrollera sina kollegor. Hypoteserna presenteras löpande i kapitlet.

I den empiriska metoden (kapitel fyra) förklarar vi varför vi har använt oss av experiment och hur vi har gått till väga för att utföra dessa. Vi har beskrivit hur vi gick till väga för att ställa upp fallen och frågorna som vi använde vid intervjuerna. Därefter förklarar vi att vårt experiment bygger på ett icke-sannolikhetsurval, som vi har valt på grund av att vi vill

genomföra en kvalitativ undersökning av personer med kunskap och insikt i kvalitetskontroller. I kapitel fem analyserar vi de data som vi har samlat in via våra intervjuer och presenterar varje fall för sig i diagramform med kommentarer. För att hitta en signifikans av svaren har vi använt oss av Mann-Whitneys test för att kunna säkerställa om våra hypoteser kan falsifieras eller ej. I kapitlet har vi också prövat validiteten i våra fall och teorier. Kapitlet avslutas med självkritik där vi spekulerar i eventuella brister från vår sida.

Uppsatsen avslutas med slutsatsen (kapitel sex), där vi redogör för det resultat vi har kommit fram till. Vi har inte funnit att någon skillnad föreligger mellan de kollegiala och föreningsinternas bedömningar i kvalitetskontrollen. Däremot har vi funnit att de föreningsinterna kontrollanterna är hårdare i sin bedömning av allvarligt fel och att rapporteringen av kvalitetskontrollen skiljer sig nämnvärt åt. Vi avslutar kapitlet med förslag till framtida forskning.

2. Metod

I detta kapitel redogör vi för den valda metoden och förklarar den ansats och de valda teorierna. Vi tar även upp de alternativa teorier som vi valt att inte använda i vårt arbete.

2.1 Uppsatsens metod

Målet med vår uppsats är att, utifrån våra teorier och hypoteser, upptäcka och förklara ett eventuellt förhållande mellan oberoendet och egenintressen för den kollegiala kontrollanten som inte den föreningsinterna kontrollanten har. Då vi strävar efter att finna ett eventuellt kausalt samband mellan kontrollanten och dennes egenintressen använder vi den positivistiska ansatsen. Positivismen analyserar den fysiska verkligheten i termer i orsak – verkan. För att positivisten ska kunna nå sitt kunskapsmål måste man se bort från verklighetens oändliga mångfald genom att göra abstraktioner. Då det är omöjligt att studera helheten har vi valt att förenkla verkligheten med hjälp av en egenbyggd modell, där vi beskriver de oberoende faktorer som kan påverka den kollegiala kontrollanten i dennes bedömning (Bilaga 2). Vi anser att vi inte kunnat använda hermeneutiken då denna är en allmän tolkningslära och inte arbetar med förklaringar och samband utan med förståelse. (Andersson, 1979)

För att kunna förklara det eventuella förhållandet mellan den kollegiala kontrollanten och dess oberoende och egenintressen, har vi valt att genom deduktion, dvs. gå från teoretisk nivå till empirisk nivå, undersöka verkligheten. Anledningen till att vi valt denna ansats är att vi har kunskap om problemet och att många variabler kan observeras, då det i kontrollantens omvärld finns många faktorer som kan påverka denne. Vi skulle i vårt arbete kunnat använda abduktion då kvalitetskontrollerna är ett relativt nytt fenomen som är under förändring men nackdelen är då att få faktorer kan observeras. (Saunders, Lewis & Thornhill, 2002)

De teorier vi har valt att inrikta oss på är en egen uppbyggd modell som kompletteras av agentteorin och byråkratisk teori. Denna modell har vi använt för att förenkla den omvärld som kontrollanterna står inför och för att vi på så sätt ska kunna utforma relevanta hypoteser. Agentteorin har vi valt då den förklarar de intressekonflikter och den asymmetriska

informationen som finns mellan den kollegiala kontrollanten, i egenskap av agent, och den kontrollansvarige, i egenskap av principal. Kontrollanten är en del av den byråkratiska världen och är omgiven av regler, styrning och övervakning. Den byråkratiska teorin kan förklara styrningen och standardiseringen av kontrollanterna. Med hjälp av teorierna ska vi försöka förklara vilka faktorer som kan påverka den kollegiala kontrollantens bedömningar.

Vi har även studerat Struktureringsteorin, en teori som ser samverkandet mellan människorna i organisationen som ett grundval för strukturen. Den förklarar hur människorna påverkas av förändringar och hur beroende organisationen i sig är av människornas inställning till förändring. Denna teori hade kunnat ge oss en förklaring till att de interna kontrollernas eventuella brister och anledningen till dessa. Då vi ansåg att denna teori behandlar ämnen som är utanför vår problemställning valde vi att inte tillämpa den. (Hatch, 1997)

Teorin ”A theory of permanent failure”, (Meyer och Zucker, 1989) utgår från att personer i och utanför organisationer har olika intressen av organisationens verksamhet. Så länge organisationen uppfyller sina mål spelar detta inte någon roll, men när så inte är fallet blir det tydligt att personer har olika intressen. Teorin tar upp intressen som personer i organisationen har, vilket är intressant för oss, men teorin lägger stor vikt vid målen varför vi ansåg att den inte var användbar. Vi anser inte att interna kvalitetskontroller är ett av de mest prioriterade målen för byråerna, jämfört med t ex god omsättning, god kundkontakt och liknande, eftersom de som sagt är till stor del internt reglerade och inte nödvändigtvis påverkar sin omgivning. Om det hade varit föreningsinterna kontrollanter och substansgranskning av små byråer som hade varit föremål för vår undersökning hade denna teori varit mer användbar, eftersom att deras kontroller är hårdare reglerade av sin omgivning, såsom Kvalitetsnämnden, FAR och SRS. (Brunsson, 2002)

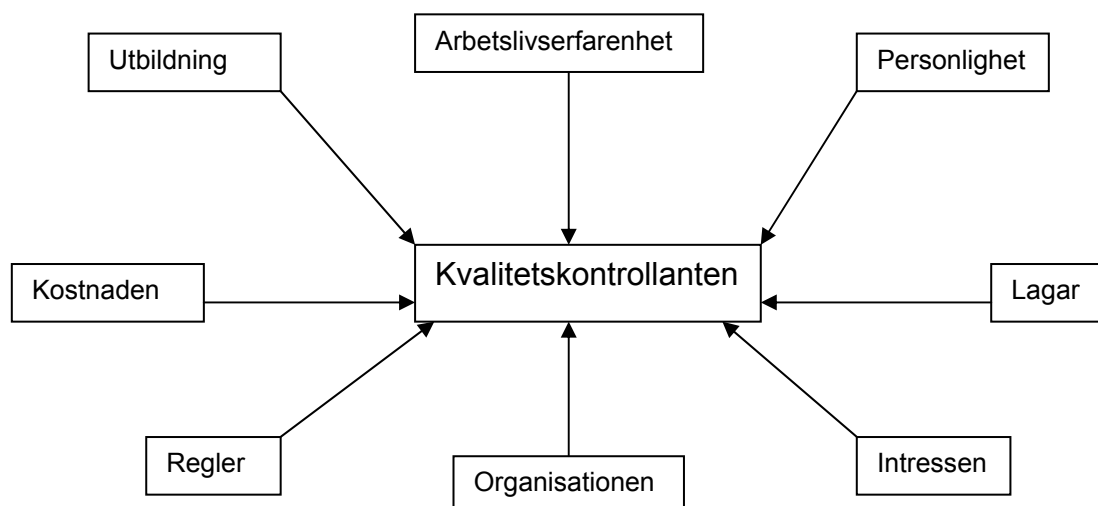
Vi visar genom våra hypoteser vilka utgångspunkter vi har i frågan och genom denna öppna bias underlättar vi för läsaren. (Christensen et al.,2001)

3. Teori

Våra valda teorier och vår egenbyggda modell ligger till grund för hela vårt syfte och problemställning. I detta kapitel kommer vi att redogöra för de faktorer som finns i kvalitetskontrollantens omgivning. Faktorerna har vi förenklat med hjälp av en egenbyggd modell, där vi under varje faktor beskriver hur kvalitetskontrollanten kan påverkas och formulerat hypoteser utifrån dessa. Vi beskriver även agentteorin, som utgår ifrån agentens handlande utifrån sitt eget intresse, och den byråkratiska styrningsmodellen som beskriver hur regler och övervakning påverkar styrningen av kvalitetskontrollanterna.

3.1 Kvalitetskontrollantmodellen

Kvalitetskontrollanterna är individer och många faktorer kan påverka beteendet hos dessa. För att kunna förklara olika variabelers påverkan har vi valt att presentera dessa i en modell med kvalitetskontrollanten i centrum, där vi under varje variabel beskriver de krav de föreningsinterna kontrollanterna måste rätta sig efter.



Figur 1. Kvalitetskontrollantmodellen

3.1.1 Utbildning

Utbildning och informellt lärande i arbetslivet betraktas inom forskningen som ett black-box perspektiv, där utbildning ses som givet och ett oproblematiskt verktyg för kompetensutveckling. Det utvecklingsinriktade lärandet förutsätter att individen kritiskt analyserar och vid behov förändrar sina livs och arbetsvillkor, dvs. skapar handlingsutrymme för det som individen möter i sin verksamhet. (Ellström, 2000) En kvalitetskontrollant måste ha en relevant utbildning för uppdraget. Den grundläggande utbildningen är ekonomisk examen och revisorsexamen. De föreningsinterna kvalitetskontrollanterna genomgår en utbildning inom området innan de får utföra kontrollerna. (Ordning för FARs kvalitetskontroll) De kollegialas utbildning kan variera då varje byrå själv får utforma utbildningen.

H1: Bedömningen de kollegiala kontrollanterna utför är ej så ingående som de föreningsinterna pga. att utbildningen inom kvalitetsområdet skiljer sig mellan kontrollanterna.

3.1.2 Arbetslivserfarenhet

Människor växer in i de regler och värderingar som följer med yrket de valt. Revisorsyrket är omgivet av mycket regler och arbetslivserfarenheten behövs för att man ska kunna utvärdera andra revisorers arbete. (Gareth, 2001) Kontrollanten ska vara FAR respektive SRS-ledamot och ska ha varit kvalificerad revisor i sammanlagt minst tio år, samt de tre senaste åren i följd. Denne måste även ha den yrkeserfarenhet som krävs för att utföra kvalitetskontrollerna. (Ordning för FARs kvalitetskontroll) De kollegiala kontrollanterna bör också ha en relevant erfarenhet för att kunna utföra kontrollerna. (Kommissionens rekommendation av den 15 november 2000 om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska Unionen)

H2: Kvalitén på kontrollerna varierar beroende på hur de kollegiala kontrollanterna väljs ut.

3.1.3 Personlighet

Personligheten avgör till stor del interaktionen med andra människor. Ofta speglar personligheten den sociala etiken, och är ett resultat av familj, vänner och medlemskap i

organisationer. (Gareth, 2001) Även företagskulturen har betydelse för personligheten. Alla människor socialiseras in i kultur som skapar ordning, förutsägbarhet och mening för individen. Kulturen i gruppen präglar hur individen tankemässigt konstruerar bilder av och uppfattning om verkligheten och hur han eller hon handlar. (Jacobsen & Thorsvik, 2002) Kvalitetskontrollanten ska personligen vara lämpad för uppdraget. Denne ska vara mån om den granskade byrån och även hjälpa till för att byrån ska nå FAR och SRS kvalitetsmål i revisionsarbetet. (Ordning för FARs kvalitetskontroll)

H3: Då man som kollegial kontrollant granskar en revisor inom samma byrå leder det till att bedömningen mellan godkänd och underkänd inte är lika hård.

3.1.4 Lagar

Vissa yrken regleras genom lagar, förutom revisorer kan vi nämna advokater och läkare. Dessa yrken övervakas av överordnade organisationer, som också straffar personerna då de underlåter att följa lagen. (Gareth, 2001) Kontrollantens roll är att se till att tillämpliga lagar efterföljs genom hela revisionsprocessen. Dessa lagar är Revisorslagen, Revisionslagen, Aktiebolagslagen, Revisorsförordningen, RNs revisorsföreskrifter, FARs stadgar, FARs rekommendationer i revisionsfrågor och FARs regler till vägledning för ledamöternas skyldighet att följa god revisionssed. (Ordning för FARs kvalitetskontroll). De kollegiala lagtillämpningar är desamma. (Intern kvalitetskontroll)

3.1.5 Intressen

Cyert & March,(1963) refererade om följande:

”Låt oss betrakta organisationen som sammansatt av olika intressegrupper och koalitioner snarare än som en enhetlig aktör med klara mål och konfliktfri rationalitet”. Alla organisationer består av individer, var och en med olika intressen. Detta skapar ofta konflikt då alla inte kan få som de vill. De pekade även mycket på sannolikheten för intressekonflikt. (Hatch, 2002) Ouchi förklarade människor med samma värderingar i en organisation som en klan, detta gäller även på arbetsplatser. En klan kan, om värderingarna är tillräckligt förankrade hos individerna, fungera som en kontrollfunktion precis som regler gör i en byråkrati. (Ouchi,1979)

De föreningsinterna kontrollanterna ska analysera sitt oberoende gentemot den granskade byrån på samma sätt som en lagstadgad revisor gör med hjälp av analysmodellen inför varje nytt uppdrag. (Ordning för FARs kvalitetskontroll) De kollegiala kontrollanterna har i sig ett egenintresse för företaget/koncernen. Det finns farhågor för att de kollegiala kontrollanterna inte är helt oberoende och att objektiviteten och självständigheten inte efterlevs.

3.1.6 Organisationen

Organisationers maktförhållanden handlar om att individer och grupper ofta har olika privata mål som kan sammanfalla med organisationens formella mål, men som också kan hänga samman med egenintressen som står i konflikt med de formella målen. (Jacobsen & Thorsvik, 2002) De föreningsinterna kontrollanternas övergripande organisation är Kvalitetskontrollstyrelsen som består av icke-revisorer, med uppgift att utöva tillsyn över FAR och SRS kvalitetsnämnders arbete. Dessa måste även se till att kvalitetskontrollanterna uppfyller de krav som ställs, samt att deras oberoende och självständighet inte hotas. RN är statens representant i sammanhanget. (Ordning för FARs kvalitetskontroll) De kollegiala kontrollanterna har som övergripande organ den utsedde kvalitetsansvarige inom byrån.

3.1.7 Regler

Etiska värderingar och regler kontrollerar individernas egenintressen, som kan hota organisationens intressen. (Gareth, 2001) Värderingar innebär att man gjort ett medvetet val och bestämt sig för att en viss sak är bra och någon annan är dålig. Även normer spelar en viktig roll för människan genom att reducera osäkerhet om vad man ska göra i olika situationer. Normerna anger vad som är lämpligt beteende i skilda situationer. (Jacobsen & Thorsvik, 2002) FAR och SRS har givit ut regler och checklistor som de föreningsinterna kontrollanterna ska efterfölja för att syftet med kontrollerna ska uppnås. (Kriterier för godkännande vid kvalitetskontroller, 2002)

Skulle de missköta sitt arbete fransägs de uppdraget som kvalitetskontrollant. En kollegial kontrollant har i regel också utarbetade checklistor. Skulle den kollegiala kontrollanten missköta sitt arbete får denne en tillsägelse från den kvalitetsansvarige på byrån.

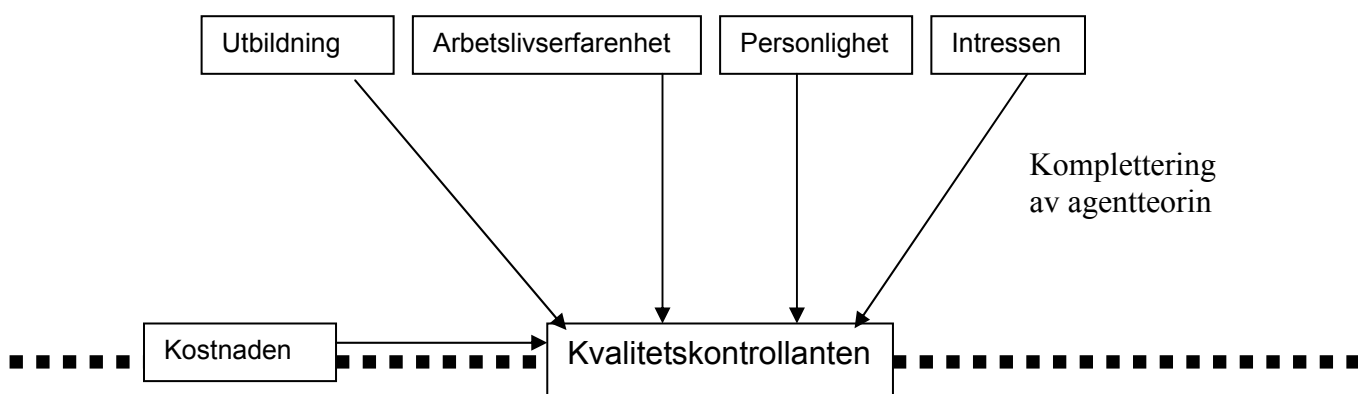
H4: Då påföljder för den kollegiala kontrollanten vid misskötsel inte är reglerade, tar han inte lika allvarligt på sin uppgift som den föreningsinterna kontrollanten gör.

3.1.8 Kostnaden

Den granskade revisionsbyrån ska betala kontrollantens arvode. Detta är ett standardarvode per timme som FAR/SRS fastställt, för närvarande 1000 kronor per timme. Kvalitetskontrollanten får inte ta emot arvode som överskrider det belopp. (Riktlinjer för kvalitetskontrollanter i ett nytt kvalitetskontrollsystem fastställda den 13 november 2002) Företrädare för små byråer har sagt att de missgynnas genom att de större byråerna redan har stora interna kvalitetssäkringssystem och därför inte drabbas av så stora kostnader för kontrollen. (Wennberg, 2001) Vid de byråerna kontrollerna finns möjlighet till interndebitering mellan kontoren.

H5: Då de kollegiala kontrollanternas arbete endast interndebiteras och därmed inte medför lika stor kostnad blir kvalitén på kontrollerna sämre.

3.2 Agentteori



Figur 2. Kvalitetskontrollantmodellen med komplettering av agentteorin

I dess enklaste form diskuterar agentteorin relationen mellan två människor, principalen och agenten, där agenten fattar beslut för principalens räkning. Vi visar här att denna teori är ett bra komplement till Kvalitetskontrollantmodellens faktorer, eftersom att denna teori tar upp en viktig punkt i vår undersökning, kontrollantens egenintressen. Egenintressen i sin tur påverkas av kontrollantens personlighet, utbildning och arbetslivserfarenhet. Agentteorin tar också upp kostnader, en av punkterna i vår intressentmodell. Eftersom att denna teori tar upp

så många av punkterna hoppas vi att den kan hjälpa oss förstå fenomenet och hur man kan komma till rätta med det.

I teorin om principal- agent- förhållanden tar man ofta som utgångspunkt att agenten har möjlighet att utnyttja situationer till sin egen fördel. Det gäller både på olika marknader och internt i organisationer, helst i stora organisationer. (Bakka, Fivelsdal, & Lindkvist, 1999)

Om man tillämpar agentteorin i vårt problem ses den kvalitetsansvarige som principal och kontrollanterna som agenter. Agentens uppgift är att utföra kvalitetskontrollerna enligt önskemål, men risken är att internkontrollanten kommer att tjäna sina egna intressen istället för den kvalitetsansvariges. Det är detta som kallas agentproblemet. (Hatch, 2002) Vi kan till exempel tänka oss att kontrollanten vill göra en kollega, som är på gränsen till underkänd, en tjänst och därför godkänner honom fastän han vet att den kvalitetsansvarige skulle bedöma kollegan som underkänd. Man kan också se teorin som att kontorscheferna är agenter och den kvalitetsansvarige är principal, där kontorschefernas intressen ligger i att visa bästa resultat för sitt kontor och därför underlåter att rapportera negativa punkter som kommit upp under kontrollerna. Agentteorin är inriktad på att på olika sätt kontrollera agenternas egenlystiga beteenden för att säkerställa att principalernas intressen skyddas. (Ibid.) I den fortsatta beskrivningen av agentteorin kommer vi att med agent jämställa både kontorschef och internkontrollant, om inte annat anges.

I agentteorin tar man sig an problemet med skilda intressen med hjälp av kontrakt. Dessa kontrakt skulle innebära att agenternas egenintressen hamnar i linje med den kvalitetsansvariges intressen. Kontrakten ska specificera åtgärder och belöningar så att agenterna kommer att tjäna sina egna intressen när de uppfyller kontraktets krav. Problemet med de olika intressena kan hanteras genom att den kvalitetsansvarige skriver kontrakt med agenterna och där delegerar arbetet för ett överenskommet pris. Dessa kontrakt kan tillämpas på både kontrollanterna och kontorscheferna, men måste utformas olika för dessa eftersom deras egenintressen är olika. (Anthony & Govindarajan, 1998) Eftersom att principalerna, i detta fall den kvalitetsansvarige, inte alltid kan vara närvarande för att bevaka sina intressen är de ett föremål för opportunistiskt beteende från agenter som inte utför sina uppgifter som avtalat. Agentteorin förutsätter att man inte kan förlita sig på att agenter gör som man har kommit överens om. Detta problem förklaras i termer av information. (Hatch, 2002)

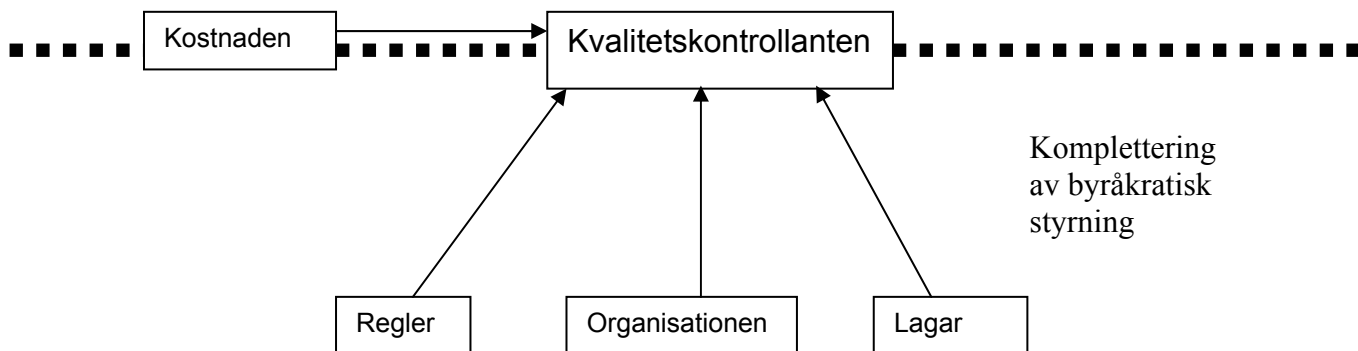
Hatch menar att möjligheten att få veta om agenterna smiter från det överenskomna, är beroende på vilken information de har tillgång till. Fullständig information innebär att den kvalitetsansvarige känner till om agenterna uppfyller kraven i kontrakten eller ej. Ofullständig information leder alltså till att agenterna kan klara sig från att bli upptäckta i de fall de inte följer kontrakten. Den kvalitetsansvariges tillgänglighet till information beror mycket på hur organisationen är uppbyggd. Ju fler kontor och revisorer organisationen består av, desto större är risken att han inte får fullständig information. Detta skulle alltså betyda att i de fall kontorschefen eller kontrollanten ser till sina egenintressen och underlåter att rapportera en revisors brister, nås heller inte målet med kvalitetskontrollerna. Valet mellan beteendestyrning och resultatstyrning blir en fråga om kostnader för att samla in den information som behövs för att minimera risken att agenten smiter från sitt ansvar. (Ibid.)

Ijiri (1983) presenterade en version av agent-principalförhållandet som också innefattade en tredje part, en kontrollant. Kontrollantens uppgift är att se till att informationsflödet mellan agenten och principalen är tillfredsställande, och att informationen som agenten lämnar ifrån sig är objektiv och kontrollerbar. Det är alltså kontrollanten som avgör vilken information som agenten får lämna till principalen. Att tillämpa denna version i vårt fall skulle betyda att agenten är kvalitetskontrollanten, principalen är FAR/SRS eller ledningen och kontrollanten är den kvalitetsansvarige. Självklart beror kvalitén på kvalitetskontrollerna på hur systemet för kontrollerna ser ut och vilken information agenten tillåts lämna, och detta medför då att kvalitén på kontrollerna skiljer sig från företag till företag.

Enligt kritik mot agentteorin som framförts av Antony och Govindarajan (1998), utgör teorin bara en modell som uttrycker fakta i matematiska symboler och att dess variabler inte kan kvantifieras.

H6: De kollegiala kontrollanternas egenintressen påverkar kvalitén på kontrollerna negativt.

3.3 Byråkratisk styrning



Figur 3. Kvalitetskontrollantmodellen med komplettering av byråkratisk styrning

En byråkratisk styrning kännetecknas av regler, standards och övervakning. Eftersom att vi i vår Kvalitetskontrollantmodell tar upp betydelsen av regler, organisation och lagar visar vi att denna teori kan hjälpa oss att förklara vårt problem och analysera vårt resultat. Teorin tar också, liksom agentteorin, upp kostnader.

Outchis teori om byråkratisk styrning är att byråkratier förlitar sig på en kombination av dokumentation, regler, övervakning och procedurer för att kunna styra verksamheten. Därför anser vi att denna teori är tillämplig i vår undersökning. Sveriges Rikes Lag reglerar revisorerna, normgivarna ger ut regler, normer och rekommendationer och det är också normgivarna som står för övervakningen. Vi ser i vårt fall övervakningen som kvalitetskontroller. I byråkratiska styrsystem inbegriper de grundläggande styrningsmekanismerna en strikt övervakning och styrning av de anställda från deras överordnade. En regel är en mer eller mindre godtycklig standard. Den kvalitetsansvarige måste formulera dessa standarder, observera prestationer och bedöma dem för att avgöra om de är tillfredsställande. Denna funktion är kostsam. (Hatch, 2002)

Hatch säger också att om osäkerheten och mångtydligheten är stor kan byråkratin inte uppfylla organisationens behov av styrning och kontroll. Likaså om man inte kan förstå beteenden som skapar resultaten, är denna typ av styrning olämplig. För vår tolkning av denna teori innebär detta att de föreningsinterna kontrollerna fungerar bra eftersom att RN, Kvalitetsnämnden, SRS och FAR reglerar dem och kontrollerar dem noggrant, och har den föreningsinterna kontrollanten några frågor är det hans skyldighet att kontakta dem för att få

svar. Detta innebär också att eftersom att de kollegiala kontrollanterna inte är direkt kontrollerade av normgivarna och därmed har ett friare ansvar, är det lätt att de tolkar de interna kvalitetsreglerna på sitt sätt och inte lägger ner någon större energi på att finna svar på frågor för att minska osäkerheten. Om organisationen internt inte har reglerat kontrollerna och hittat ett lämpligt system för dessa, har de kollegiala kontrollanterna större utrymme att låta sitt egenintresse styra kontrollerna.

Weber beskriver en idealmodell för en regelstyrd organisation. Bruket av regler är ett av de viktigaste särdragen eftersom att arbetet i byråkratin följer allmänna regler som är mer eller mindre uttömmande och stabila och kan läras in. Det är så det fungerar för en revisor, som vi har nämnt ovan, styrs av många lagar och regler. Weber hävdar att byråkratisk regelstyrning är det bästa medlet att främja administrativ effektivitet. (Jacobsen & Thorsvik, 2002) Detta skulle för vår uppsats betyda att de föreningsinterna kvalitetskontrollerna är mer effektiva, då de är hårdare reglerade än de kollegiala kvalitetskontrollerna. Weber (1971) säger vidare att byråkratin blir mer och mer effektiv ju ”mer den berövas sin ”mänsklighet”, dvs. ju bättre den lyckas utveckla den specifika egenskap som räknar den som en merit, nämligen elimineringen av kärlek, hat och alla rent personliga och irrationella känslöelement” (s.128)

Denna teori skulle för vår del innebära att för att effektivisera kontrollerna behöver man eliminera egenintresset hos kontrollanterna och kontorscheferna. Det framgår också att det krävs tydliga regler för att man ska lyckas styra organisationen. Om kontrollanterna inte har tydliga regler som styr dem kan de inte uppnå syftet med kontrollerna. I vissa fall kan det vara svårt att tillämpa både tillsyn och standardisering av arbetsuppgifter för att samordna verksamheter. Detta gäller när själva uppgiften är komplicerad eller förändras över tiden. Då kan uppmärksamheten förskjutas från hur något blir gjort till en specificering av vilket resultat man vill att arbetet ska ge, samt att man överlåter till de anställda att själva finna ut hur uppgifterna bäst kan lösas. (Jacobsen & Thorsvik, 2002) För en kollegial kvalitetskontrollant skulle detta kunna innebära att, eftersom att kvalitetskontroller är ett relativt nytt ämne som fortfarande genomgår förändringar, han måste lösa uppgifter för egen hand och ser till vilket resultat han själv eller kontorschefen skulle föredra att kontrollerna ska få.

H7: Då reglerna och övervakningen av de kollegiala kontrollanterna är inte lika hård som för de föreningsinterna, medför det att de har incitament att åsidosätta sina skyldigheter.

3.4 Sammanfattning av kapitlet

I detta kapitel har vi beskrivit de faktorer som kan påverka den kollegiala kontrollantens bedömningar i kvalitetskontrollen.

I Kvalitetskontrollantmodellen har vi, med den kollegiala kontrollanten som utgångspunkt, förklarat hur de olika faktorerna styr och påverkar denne. Vi har också förklarat hur dessa faktorer styr den föreningsinterna kontrollanten. Syftet med denna modell är att på ett lättförståeligt sätt förklara kontrollanternas omvärld.

Den kollegiala kvalitetskontrollanten befinner sig i ett principal- agentförhållande gentemot den kvalitetsansvarige i byråkedjan. Denna teori beskriver hur en agent tillgodoser sina egna intressen i olika situationer på principalens bekostnad. Trots att de har ett kontraktsmässigt förhållande till varandra leder agentens opportunistiska beteende till att principalens information blir asymmetrisk.

En byråkratisk organisation kännetecknas av dokumentation, regler och övervakning. Genom att överföra dessa kännetecken på den byråinterna kvalitetskontrollen har vi beskrivit hur den kollegiala kontrollantens känslor och intressen inverkar i dennes sätt att kontrollera sina kollegor.

4. Empirisk metod

Under detta kapitel redogör vi för hur vi har gått tillväga när vi har genomfört vår undersökning. Först beskriver vi undersökningens valda metod och fortsätter sedan med hur vi gjort vårt urval. Genom insamling av sekundärdata och via undersökningen tillhandahållen primärdata har fått in den information som gjort att vi kunnat testa våra hypoteser.

4.1 Undersökningens metod

För att vi ska kunna få fram ett trovärdigt och användbart resultat planerade vi undersökningens utformning på ett tidigt stadium. Vi identifierade eventuella förklaringar och tänkte igenom vad som kan påverka undersökningens validitet. En experimentell ansats innebär att vi ska genomföra en studie som jämför de individer som påverkar kvalitetskontrollerna med hjälp av strukturerade frågor med öppna svarsalternativ och olika uppställda scenarion. (Christensen, Andersson, Carlsson & Haglund, 2001) Den experimentella ansatsen är lämplig när man har en klar bild av vad man ska undersöka, experiment är positivismens ideala undersökningsmetod. (Andersson, 1979) Detta innebär att vi har ett klart definierat syfte, ett väl avgränsat undersökningsproblem och hypoteser som anger vad som påverkar de kollegiala kvalitetskontrollerna. Vi avser med detta att identifiera och fastställa kausala samband. (Christensen et al., 2001.)

Vi övervägde att genomföra en surveyundersökning, som kan beskriva olika fenomenets utbredning inom en population samt sambanden mellan olika fenomen. Då är det också möjligt att peka på sannolika orsakssamband, men inte att testa dem. I en surveyundersökning ingår stora populationer och relativt få variabler undersöks. Data är av kvantitativ art och samlas vanligtvis in genom enkäter eller standardiserade intervjuer. Vi valde bort denna typ av undersökning eftersom vi anser att kvalitativ data är av större betydelse för oss. (Andersen, 1998)

En hypotes är ett antagande, ett förmodande. Vi har iakttagit ett visst fenomen eller faktum och vill nu veta vad som orsakat fenomenet, och för att göra detta ställer vi upp ett antal

hypoteser. Genom experimentet kan vi avgöra om hypoteserna kan falsifieras eller ej. (Ejvegård, 1998) Vi fokuserar på att göra en smal och djup undersökning med hjälp av experiment på ett fåtal undersökningsenheter som vi ska studera ingående med användning av ett antal variabler. Syftet med detta är att undersöka om egenintresset påverkar de interna kvalitetskontrollerna, samt att skapa en bättre förståelse för de underliggande orsakerna till detta, om så är fallet. (Christensen et al., 2001)

Den största fördelen med experiment är att det är den enda undersökningsansats där vi kan få ett säkert resultat som visar om det finns ett orsak-verkan-samband. Den största nackdelen är att det är svårt att kontrollera alla variabler så att man med säkerhet kan påvisa att ett samband föreligger. Det kan också vara tidsmässigt resurskrävande att genomföra ett experiment. (Ibid.)

Vi använde oss av intervjuer för att genomföra experimentet. Intervjuerna genomfördes med åtta kollegiala och lika många föreningsinterna kontrollanter. Det finns ett relativt lågt antal föreningsinterna kontrollanter utspridda i Sverige, därför genomfördes besöksintervjuer med dem som finns i vår närhet. Vi hade kunnat välja att genomföra telefonintervjuer men för att få tillräckligt kvalitativ information vill vi kunna läsa av personen i situationen och hans eller hennes omgivning. (Merriam, 1994) Detta eftersom att vi anser att ämnet är av känslig art och då kan små avvikelser kan ge oss mycket information om personens ärlighet, t ex kroppsspråket eller mottagandet av oss. En ytterligare anledning till att vi valde att genomföra besöksintervjuer är att vi ville få tillgång till interndata som kan öka vår förståelse, och vi tror att de hellre lämnar ut sådan information vid besök. Andersen (1998) skriver att vi med fördel kan använda öppna frågor om vi vill blottlägga attityder och reaktioner och skaffa upplysningar som är intimt förbundna med ett socialt system eller en personlighetsstruktur. Med detta i åtanke kom de strukturerade frågorna och scenariona att ställas upp på ett sådant sätt att respondenten kunde ge ett ostrukturerat svar, det vill säga inte bara JA eller NEJ. Vi försökte ställa upp dem så att vår utgångspunkt i frågan inte märks. När vi ställde upp fallen hade vi de checklistor som används vid föreningsinterna kontroller och revisionsprocessen (FARs samlingsvolym del I, 2003) Dessa gav oss en bild av vad som är väsentligt vid kvalitetskontrollerna och hjälpte oss att skapa realistiska situationer. Vi fick också hjälp av en väl utbildad och kvalificerad revisor inom området som även har agerat testpilot. Vi kunde inte med hjälp av enbart fallen avgöra om alla våra hypoteser kunde falsifieras eller inte, och därför ställde vi upp fyra standardiserade frågor med öppna svarsalternativ. De två första

frågorna var i syfte att hjälpa oss avgöra om hypoteserna skulle falsifieras eller inte, de andra två ställdes för att få svar på en del av vår problemställning och förslag till framtida forskning.

När man rangordnar individer, såsom vi gör i vårt experiment, använder man sig av ordinalskala. Typiskt för denna skala är att man kan avgöra om det ena variabelvärdet är större eller mindre, t ex bättre eller sämre. Däremot kan vi inte säga något om hur stor skillnaden är emellan de olika mätvärdena, vi kan alltså inte använda oss av något räknesätt för denna typ av mätvärde. (Körner & Wahlgren, 1996) Under tiden som intervjuerna genomfördes kategoriserades svaren efter en av oss uppsatt skala. Detta för att vi med hjälp av SPSS ska kunna få fram data som kan hjälpa oss att analysera statistiskt. Vi anser själva att vi på detta sätt fick ett mer sanningsenligt resultat än om respondenterna måste välja mellan olika alternativ, samt att vi fick ytterligare information som kan vara till stor hjälp och vikt för oss vid vår analys av svaren. Om vi hade haft flera olika alternativ att välja mellan hade kanske inte något av dem varit det rätta egentligen, och det hade minskat våra chanser att få ett riktigt svar. Vidare tillämpades detta eftersom att kontrollanten kan säga en sak, men kroppsspråket och omgivningen säger en annan. Det är alltså helhetsintrycket som utgjorde vår skala. Nackdelen med att vi själva kategoriserade svaren är att vi själva kan ha påverkat svaren i en riktning. Det är också möjligt att vår kategorisering är orimlig eller fel, vilket skulle kunna medföra att resultatet blir snedvridet. För att undvika detta använde vi oss av standard svar på varje scenario som vår testpilot har hjälpt oss att ta fram, och utifrån dessa avgjordes var på skalan svaren hamnar. För att undvika att vi kategoriserar på olika sätt genomfördes intervjuerna tillsammans så att vi inte kategoriserar individuellt olika.

De kategorier vi har valt att använda är ”godkänt”, ”godkänt med anmärkning”, ”godkänt med ajournering” och ”ej godkänt”. Kategorin ”ej godkänt” leder till ytterligare kategorisering, beroende på om felet är allvarligt eller ej och vilka åtgärder som följer därav. Om felet är allvarligt finns åtgärderna ”omkontroll”, ”varning” och ”erinran”. Är felet av mindre allvarligt slag är åtgärden ”omkontroll” (Bilaga 3). För att kunna använda oss av SPSS behövde vi koda våra kategoriseringar. Vi kodade typen av kontrollant som vi hade intervjuat och deras bedömning för varje fall. I de fall kontrollanten bedömde revisorn som underkänd hade vi också kodat de olika disciplinpåföljderna. När vi hade matat in all information i form av de olika koderna ställde vi upp korstabeller och stapeldiagram, och genomförde Mann-Whitney test för varje fall. Mann-Whitneys test prövar hypotesen att två urval kommer från populationer med samma fördelningar och kan användas istället för t-test. Man gör inga

antaganden om en bakomliggande fördelning och testet kan användas på ordinalskalenivå. Ett icke-parametriskt test som Mann-Whitney är lämpligt att använda då urvalet är litet, vilket gör det passande i vårt experiment. Testet används för att vi ska finna signifikanta samband i svaren mellan de föreningsinterna och kollegiala kontrollanterna. Är signifikansen mindre än 0,05 dvs. 5 % finns det ett samband och våra hypoteser kan inte falsifieras. (Aronsson, 1999) Vi har dock använt 10 % - nivån i vårt arbete då vårt syfte med undersökningen är att undersöka, inte att bevisa. Efter att ha tagit del utav Bjørnenaks studie ”Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway” där han har använt 10 % nivån i samma syfte, anser vi att detta även kan vara tillämpligt i vår undersökning. (Bjørnenak, 1997)

Vi ansåg att vi med hjälp av stapeldiagrammen fick en bra översikt över hur respondenterna svarat och genom att vi av Mann-Whitney testen fick ut signifikansen kunde vi avgöra om våra hypoteser skulle falsifieras eller ej. För de standardiserade frågorna som vi hade ställt kunde vi inte kategorisera svaren eftersom att svarsalternativen var så öppna, utan vi valde att sammanställa svaren i en löpande text och utifrån den avgöra om hypoteserna skulle falsifieras eller inte.

För att förbereda respondenterna på intervjun skickade vi dem ett introducerande brev där vi presenterade oss själva och vår undersökning lite närmre. (Bilaga 4) I detta brev bifogade vi också en kopia på de fall som vi under intervjun bad dem besvara. (Bilaga 5) Detta gjordes för att skapa kontakt och förtroende. När intervjun genomfördes förklarade vi för respondenterna varför de var utvalda och att de var anonyma och vilka vi är och syftet med intervjuerna. Vi använde oss inte av bandspelare eftersom vi tror att det kunnat påverka ärligheten på svaren negativt. När vi genomförde intervjuerna kunde vi själva omedvetet ha påverkat svaren, t ex genom vårt tonfall, vårt beteende osv., vilket i sin tur kan leda till att kvaliteten på svaren varierar. Vi försökte därför agera neutralt och lika vid varje intervju för att på så sätt minska vår påverkan. Vid samtliga intervjuer var vi båda närvarande och samma person förde dialog med respondenten medan den andre antecknade. (Andersen, 1998)

När intervjuerna var genomförda hade vi kvar att analysera svaren från våra intervjuer. Med hjälp av kategoriseringen som vi gjort av svaren under intervjuerna fick vi efter kodning fram siffror som vi matade in i SPSS och på så sätt fick fram statistik som kunde visa på vilket resultat vårt experiment hade gett.

4.2 Urval

Vårt experiment bygger på ett icke-sannolikhetsurval. Det som skiljer ett icke-sannolikhetsurval från ett sannolikhetsurval är att inte samtliga enheter i populationen har en känd chans att komma med i urvalet. Ett sannolikhetsurval innebär att varje enhet väljs slumpmässigt och har en känd sannolikhet att komma med i urvalet. Detta innebär att vi kan få ett snedvridet resultat, och vi kan inte säga att urvalets resultat kan generaliseras till populationen. Skälet till att vi använder icke-sannolikhetsurval är att vi genomför en kvalitativ undersökning, och det är för oss viktigt att vi undersöker personer som har kunskap och insikt i byråernas kvalitetskontroller. (Christensen et al., 2001)

Vi har själva avgjort vilka personer som ska ingå i urvalet, vilket medför att vi ska genomföra ett strategiskt urval. Denna typ av urval är vanlig då man inte är intresserad av att beskriva kvantiteter eller mängd, utan syftet är att förstå en viss företeelse. (Ibid.) För att få tag i våra respondenter behövde vi namn på kollegiala respektive föreningsinterna kontrollanter. Genom att ta kontakt med FAR, SRS, KPMG, Ernst & Young, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, BDO och SET Auktoriserade Revisorer via telefon och hemsidor, fick vi namn och telefonnummer till de kontrollanter som finns i vår närhet. Av FAR och SRS fick vi namnlistor hemskickade, medan byråkedjorna på telefon gav oss den information vi behövde. Utifrån detta valde vi önskvärda respondenter för våra intervjuer och ringde till dem. Vi började samtalet med att presentera vilka vi är, vad syftet med vår uppsats är och varför vi ringde just dem. Därefter bokade vi in tiderna för besöksintervjuerna.

Det finns flera sätt att göra urvalet när man ska göra ett icke-sannolikhetsurval. Ett kvoturval innebär att vi saknar en förteckning över hela populationen, men att vi känner till proportionerna för variabeln i populationen och kan räkna ut kvotgrupper som motsvarar dessa proportioner. Detta urvalsalternativ passar inte oss eftersom att vi vill försöka nå ett djupare och mer kvalitativt resultat. Vid uppsökande urval försöker man identifiera en person som är med i populationen. När man har identifierat och fått kontakt med personen, frågar man om han eller hon känner fler som ingår i populationen, och på så sätt går man vidare och undersöker fler. Detta urval hade vi kunnat tillämpa om vi hade haft svårigheter att få access till information om vilka som är kollegiala kontrollanter. Vid självurval är det respondenten själv som tar initiativet till deltagandet i undersökningen. Eftersom att vi tror att en undersökning om kvalitén på interna kvalitetskontroller kan vara av känslig art, tror vi inte att

chansen är stor att många frivilliga kollegiala kontrollanter skulle be om att få ingå i vår undersökning. Om vi skulle genomföra ett bekvämlighetsurval hade vi endast valt ut de respondenter som har möjlighet att delta i undersökningen efter det att de har blivit tillfrågade. Detta skulle påverka resultatets representativitet, eftersom att de som är medvetna om brister i sitt interna kvalitetskontrollsystem inte skulle anmäla sitt intresse till medverkan. (Ibid.)

Istället för att göra ett representativt sannolikhetsurval kommer vi att göra ett bedömningsurval där vi väljer informationsrika fall utifrån vilka vi ska skapa förståelse för problemet. Vi kan på detta sätt inte dra några slutsatser som är statistiskt säkerställda, men vi kan göra en analytisk generalisering baserad på hur våra använda teorier överensstämmer med verkligheten. Om vi kan visa att teorin överensstämmer med verkligheten ökar trovärdigheten, validiteten och förklaringsvärdet av den analytiska generaliseringen. Det resultat som vi kommer att få är inte en absolut sanning, utan endast en arbetshypotes som kan hjälpa oss att förstå vad som påverkar kvalitén på de interna kvalitetskontrollerna. (Ibid.)

4.3 Hypoteser

Hypotes 1 och 2 som behandlar områdena utbildning och arbetslivserfarenhet ger oss primärdata med hjälp av de standardiserade frågorna. Hypotes 3,6 och 7 kommer att testas genom jämförelse mellan de kollegiala och föreningsinternas svar på scenariona. Hypotes 4, som behandlar påföljder för den kollegiala kontrollanten då den missköter sin uppgift, och hypotes 5, som avser kontrollanternas arvoden, kan vi inte testa på grund av att scenariona är utformade efter den bedömning som kontrollanterna gör av revisorns arbete och tar inte upp ovannämnda situationer.

4.4 Primär och sekundärdata

Sekundärdata är data som tidigare samlats in och sammanställts med ett annat syfte än vad som gäller för vår undersökning. Detta kan vara information som finns i organisationer eller olika typer av offentliga och kommersiella databanker. (Christensen et al., 2001) Vid användning av sekundärdata är det betydelsefullt för oss att använda redan befintligt datamaterial för att belysa problemställningen, eftersom att det inte finns så mycket litteratur om kvalitetskontroller och kontrollanter. Det finns oändligt många källor och vi kommer att

studera interna dokument, tidningsartiklar, förordningar och lagar, böcker och anteckningar. (Andersen, 1998) Vi har även fått mycket stor hjälp av en väl utbildad och kvalificerad revisor inom området.

Vårt problem kräver dock mer information än den som redan finns tillgänglig, därför behöver vi samla in ny information, så kallad primärdata. (Christensen et al., 2001) De primärdata som vi kommer att använda är de svar som vi får vid våra intervjuer. För att kunna mäta svaren kommer dessa att kategoriseras under intervjuerna. Denna kategorisering har vi valt att inte visa för respondenterna då vi vill ha så öppna svar som möjligt. Detta är inte bara resultaten som respondenten ger på våra standardiserade frågor och scenarion, utan också analyser som vi kommer att göra av kontrollanternas beteenden, till exempel om de är nervösa eller otrevliga.

4.5 Sammanfattning av kapitlet

Vi genomförde en studie som jämförde de individer som påverkar kvalitetskontrollerna med hjälp av strukturerade frågor med öppna svarsalternativ och olika uppställda scenarion, en så kallad experimentell ansats. Dessa resultat jämfördes sedan mellan de föreningsinterna och kollegiala kontrollanternas. Vårt experiment byggde på ett icke-sannolikhetsurval, vilket innebär att vi kunde få ett snedvridet resultat, och kunde inte säga att urvalets resultat kan generaliseras till populationen. Skälet till att vi använde icke-sannolikhetsurval är att vi genomförde en kvalitativ undersökning, och att det var viktigt för oss att vi undersökte personer som hade kunskap och insikt i byråernas kvalitetskontroller.

5. Analys

I detta kapitel presenterar vi utfallet från de empiriska data vi samlat in. Vi fogar samman materialet med våra hypoteser för att undersöka om dessa ska falsifieras eller ej. Vi gör även en validitetsprövning av våra uppställda fall och avslutar kapitlet med en sammanfattning.

5.1 Struktur

Vårt syfte var att se om det finns skillnader i kvalitetskontrollen mellan de föreningsinterna och kollegiala kontrollanterna. Vi kommer att presentera varje fall för sig och direkt efter fallet beskriva med kursiv text den/de lagar och regler som är gällande samt uttalanden från RN. Resultatet av respondenternas svar kommer att visas i diagram som är framtagna efter att variablerna ställts mot varandra i korstabeller (Bilaga 6). För att våra hypoteser ska kunna testas har vi gjort Mann-Whitneys test, vars signifikansvärde även kommer att beskrivas under varje fall. Utfallet kommer att beskrivas under diagrammen, där lämnas även kommentarer från observationer gjorda under intervjuerna, vars öppna svar inte kan sammanställas statistiskt. Under varje fall utvidgas resultatet av ett underkännande där vi har bett kontrollanterna att bedöma om det fel som revisorn gjort är allvarligt eller ej. I de fall felet anses vara av allvarlig art har kontrollanterna utifrån sin erfarenhet, ombetts avgöra om felet kan leda till varning, erinran eller omkontroll. Eftersom att det är RN och inte kontrollanterna som beslutar om disciplinpåföljder är svaret bara ett antagande från kontrollantens sida, men vi har sett det som ett ställningstagande till bedömningen av hur allvarligt de anser felet är.

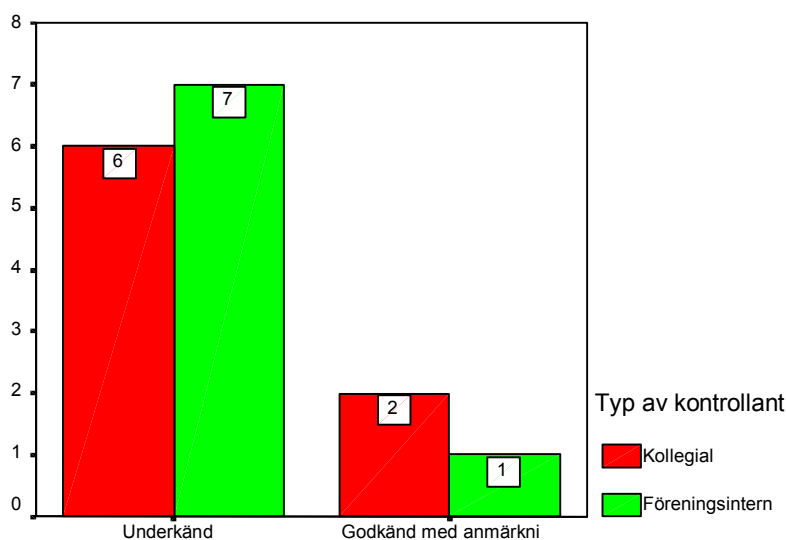
5.2 Mann-Whitney test

Mann-Whitneys test prövar hypotesen att två urval kommer från populationer med samma fördelningar och kan användas istället för t-test. Testet används för att vi ska kunna signifikanta samband i svaren mellan de föreningsinterna och kollegiala kontrollanterna. Är signifikansen lägre än 0,05 dvs. 5 % föreligger det samband och våra hypoteser kan då inte falsifieras. (Aronsson, 1999) Vi har dock använt 10 % - nivån i vårt arbete då vårt syfte med undersökningen är att undersöka, inte att bevisa. (Bjørnenak, 1997)

5.3 Utfall

Fall 1.

Vid revision av företaget Duktig AB, upptäcks att ett förbjudet lån har förekommit under verksamhetsåret. Företagsledaren har missat att betala tillbaka lånet före verksamhetsårets slut. Företagsledaren bokför detta som reseförskott, trots att inga resor brukar äga rum i företaget. Det förbjudna lånet betalas in i april och revisorn skriver en ren revisionsberättelse. Vid en kvalitetskontroll upptäcker Ni detta förfarande. *I ABL 12:7 anges att aktiebolag ej får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Dessa tillhör den förbjudna kretsen, och därav tillhör företagsledaren den förbjudna kretsen. RN har i ett flertal tidigare avgörande i disciplinärenden uttalat att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen på överträdelser av låneförbudsbestämmelserna i aktiebolagslagen även om lånet återbetalats före räkenskapsårets utgång. (Dnr:2003-860)*

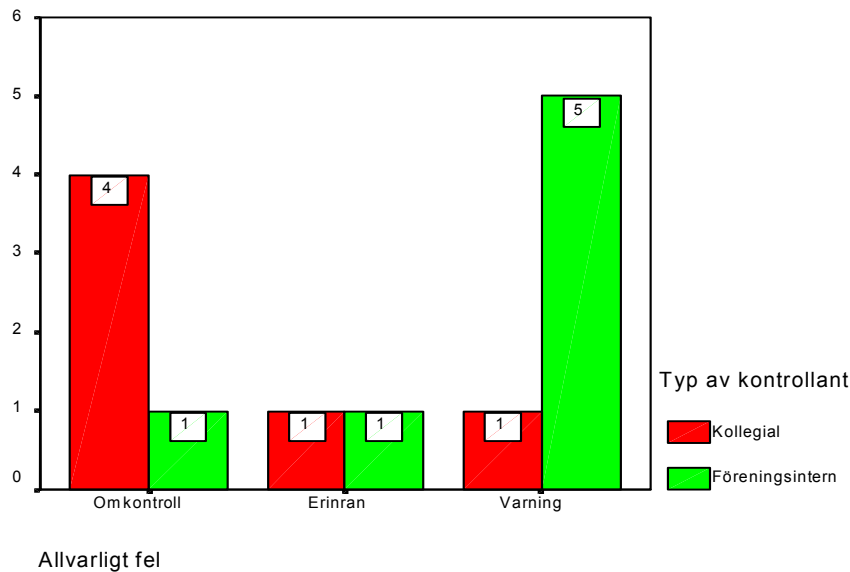


SVAR

Fall 1. Diagram 1.

Bedömningen om revisorns agerande genom att skriva en ren revisionsberättelse, var lika mellan de kollegiala och föreningsinterna kontrollanterna. Det var endast 3 av 16 som ansåg att revisorn skulle godkännas med en anmärkning om att förbättra sitt handlande. Både

kollegiala och föreningsinterna kontrollanter kommenterade fallet med att följderna beror på beloppets storlek, men också beloppet i förhållande till bolagets storlek. Många kollegiala kontrollanter ansåg att om revisionen var riktigt utförd i övrigt skulle revisorn godkännas, medan de föreningsinterna som valde ett underkännande var väldigt bestämda på att beloppet, återbetalningen och för övrigt bra revision ej spelade någon roll. Signifikansen enligt Mann-Whitney testet var 0,535 vilket innebär att inga skillnader i bedömningarna finns.



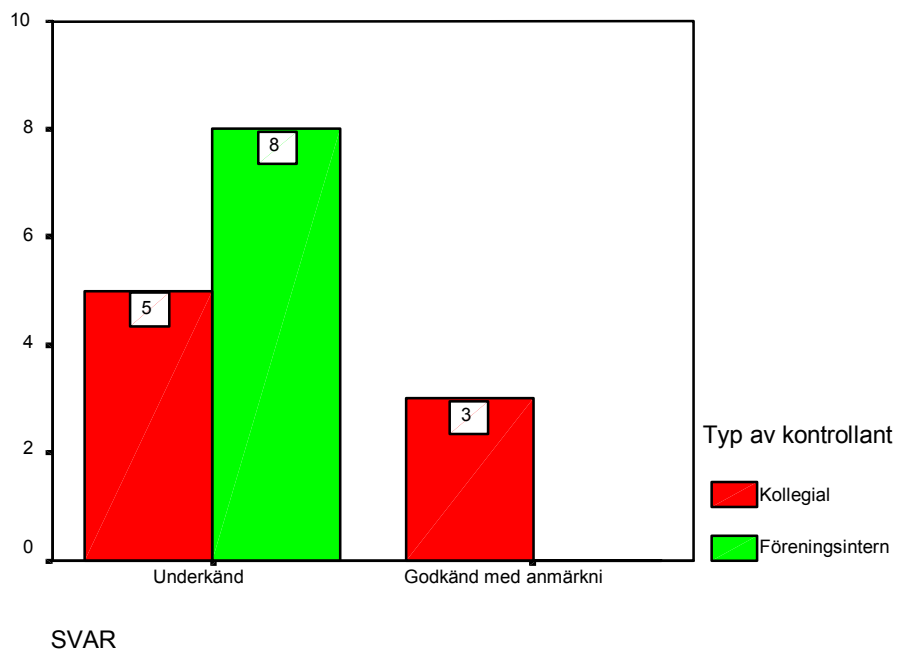
Fall 1, bedömning av allvarligt fel. Diagram 2.

Av de som valde att underkänna revisorn i sin kvalitetskontroll, ansåg en klar majoritet av de föreningsinterna att revisorns handlade kunde leda till en varning. Endast 2 av de 6 kollegiala som valde underkänt ansåg att revisorns handlande kunde leda till disciplinpåföljd. Resterande valde att utföra en omkontroll inom ett år. Mann-Whitney testet visade en signifikans på 0,043 vilket innebär att skillnader finns i denna bedömning av hur allvarligt man anser att felet är.

Fall 2.

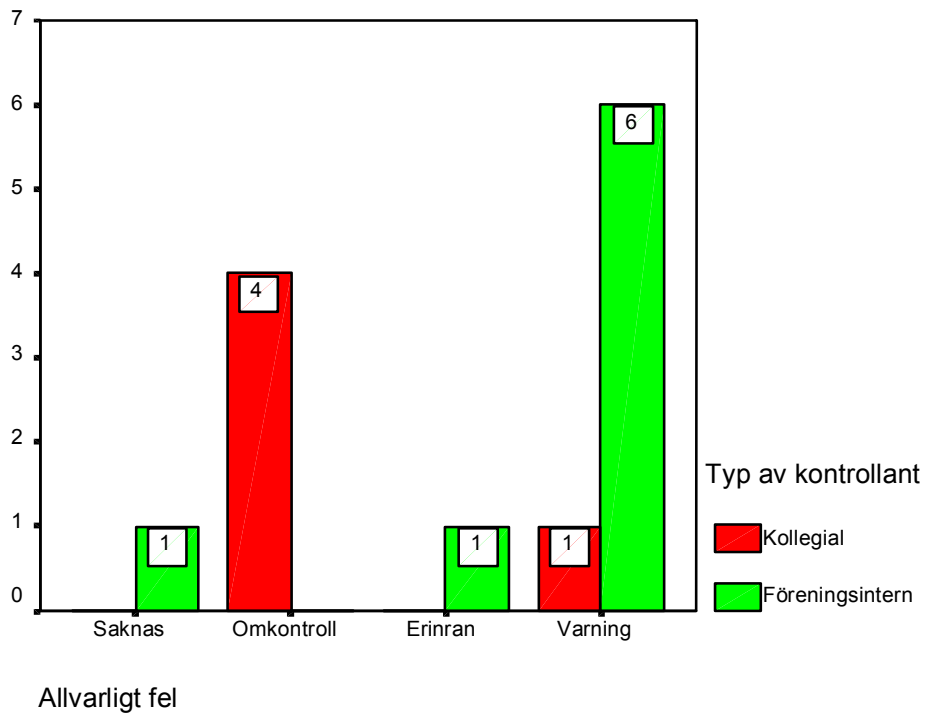
Företaget Svåra År AB bedriver verksamhet för andra året i rad. På grund av problem med kvalificerad redovisningspersonal blir det bråttom på slutet för att hinna sända in årsredovisningen från det första verksamhetsåret i tid. En revisionsmedarbetare till den valde revisorn hjälper till att avsluta bokslutet och upprättar årsredovisningen så att årsredovisningen kommer PRV tillhanda på förfallodagen. När Ni som kvalitetskontrollant

går igenom denna revision och upptäcker att man hjälpt till med att upprätta bokslut och årsredovisning, försvarar sig revisorn med att tiden blev för knapp och han ville vara schysst mot företaget då det var deras första verksamhetsår. I ABL 10:16 punkt 2 står att den får inte vara revisor som är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.



Fall 2. Diagram 3.

De föreningsinterna var helt överens om att ovanstående redovisningsjäv leder till en underkänd kvalitetskontroll. De var alltså hårdare i sin bedömning än vad de kollegiala var, och påpekade mycket starkt att jäv och oberoende är "heligt". Signifikansen från Mann-Whitney testet var 0,063 och innebär att skillnader kan påvisas.



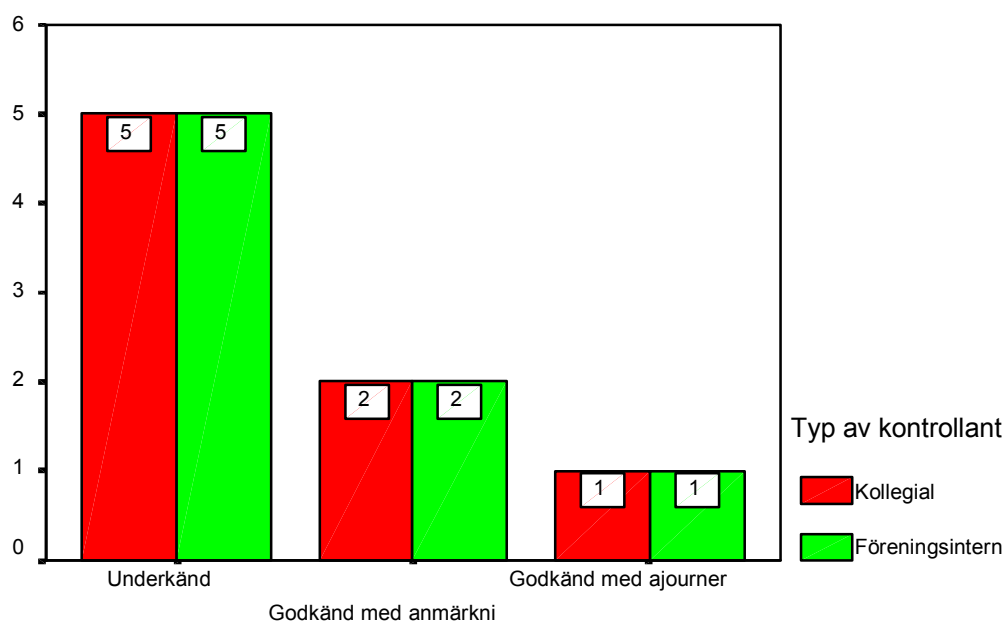
Fall 2, bedömning av allvarligt fel. Diagram 4.

Diagrammet ovan visar med tydlighet att de föreningsinterna ser hårdare på jävet och 6 av dem bedömer att revisorns handlande kan leda till varning, medan endast en av de kollegiala anser att handlandet kan leda till denna disciplinpåföljd. Många kollegiala kontrollanter svarade att vid en engångsföreteelse skulle revisorn godkännas, medan de flesta föreningsinterna vägde mellan en varning eller en erinran. En varning i de fall felet var systematiskt och en erinran i de fall felet var av engångskaraktär. Den som i diagrammet redovisas som saknas är en föreningsintern kontrollant som bedömer handlandet som ej allvarligt och att endast omkontroll krävs. Mann-Whitney testet visade en signifikans på 0,012 vilket betyder skillnader finns i bedömningen och att de kollegiala kontrollanterna inte vill döma sin kollega så hårt som de föreningsinterna.

Fall 3.

Olle är vald revisor i företaget Hopp AB. I företaget arbetar Olles svägerska som ekonomiansvarig, men hon sitter inte med i styrelsen. Då det är dags för revision går Olle igenom sina uppdrag med hjälp av analysmodellen. Han blir tveksam till om han har ett egenintresse i Hopp AB och diskuterar detta med sin chef. De beslutar sig för att detta intresse inte är så starkt så att Olle behöver fransäga sig uppdraget och Olle skriver in samtalet med

chefen som motåtgärd i analysmodellen. Vid den kvalitetskontroll Ni gör upptäcker Ni detta. Revisorn håller med om att han har ett litet egenintresse i bolaget, men att detta inte har betydelse för hans granskning. Dessutom förklarar Olle att ett flertal bolag som byrån hade som kunder har lagt ner sin verksamhet, vilket gör att han är väldigt mån om att få behålla de kunder han har och menar på att han agerar för byråns bästa. *I ABL 10:16 punkt 5 står att den får inte vara revisor som är gift eller sambo eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under punkt 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon. De personer som anges under punkt 2 är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.*

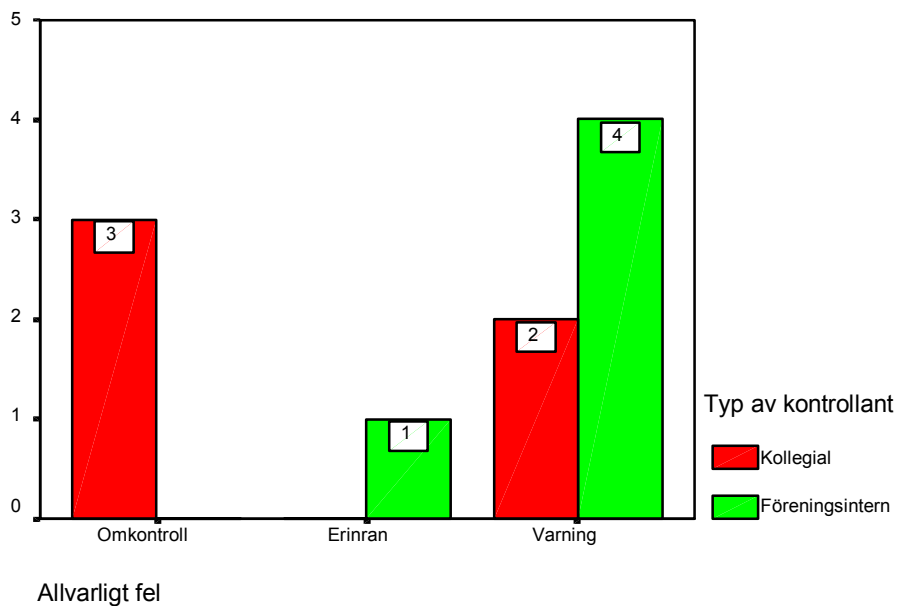


SVAR

Fall 3. Diagram 5.

Trots att ABL ger klara riktlinjer för hur revisorn ska agera blev bedömningen i kvalitetskontrollen ändå svår och väldigt lika mellan de kollegiala och de föreningsinterna kontrollanterna. Majoriteten av de båda grupperna ansåg dock att revisorn skulle underkännas. De flesta av båda grupperna av kontrollanter var överens om att samtala med chefen inte är en tillräcklig motåtgärd, många av dem ansåg även att det inte var egenintresset

som var starkast utan vänskapshotet och oberoendet. Signifikansen från Mann-Whitney testet var 1,000 och visar klart att inga skillnader finns.



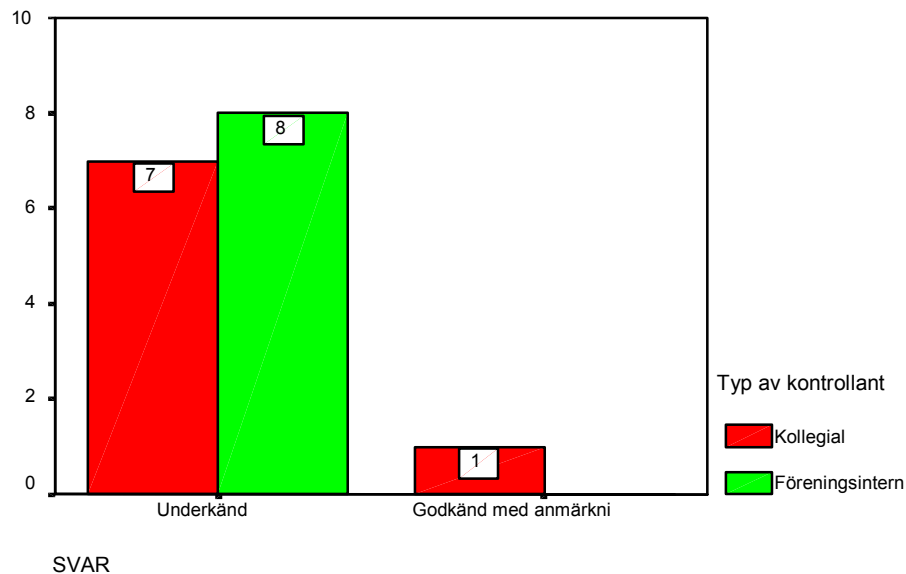
Fall 3, bedömning av allvarligt fel. Diagram 6.

Alla som valde att underkänna revisorn bedömde det som ett allvarligt fel. De föreningsinterna ansåg att handlandet skulle leda till en disciplinpåföljd medan 3 av de 5 kollegiala ansåg att endast omkontroll krävdes. Mann-Whitney testet visar en signifikans på 0,120 vilket betyder att inga skillnader föreligger i bedömningen av allvarligt fel.

Fall 4.

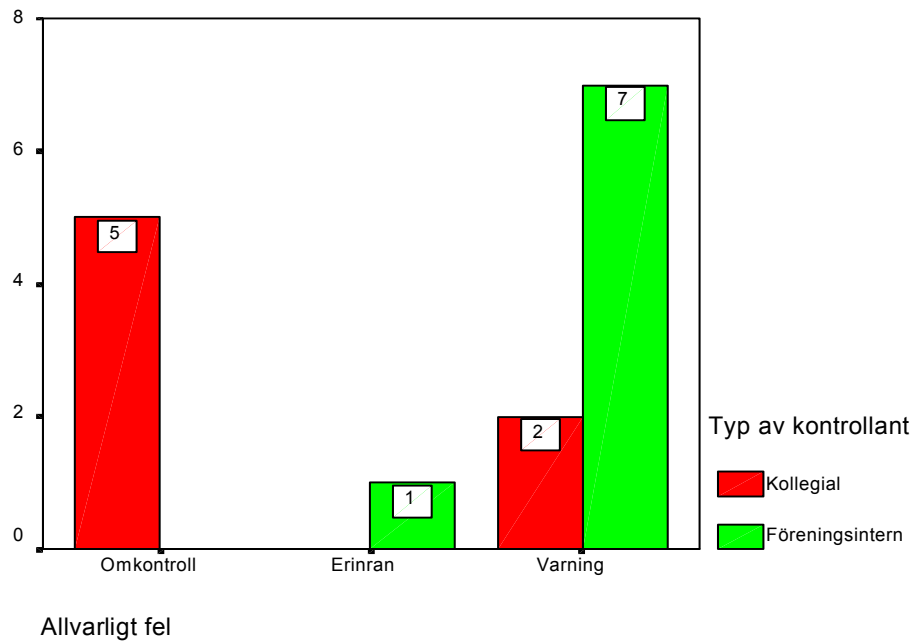
Anna är revisor i företaget Hipp AB för första året. Lagret i företaget uppgår till 40 % av balansomslutningen och inventeringslista lämnas sedvanligt in. Vid en kvalitetskontroll visar det sig att Anna inte varit med vid lagerinventeringen. Ni anser att Anna inte utfört granskningen enligt delmålen, då det råder tveksamhet kring tillgångarnas existens. Anna själv anser att, det sedan flera år anlitate redovisningsbolaget, varit med och Anna förlitar sig på dessa uppgifter. *Enligt FARs rekommendation om revisionsprocessen ska revisorns granskning inriktas på om lagertillgångarna existerar, om de tillhör företaget och om lagret är värderat enligt god redovisningssed. RN anser att i de fall varulagret utgör en viktig tillgångspost är det av stor vikt att ägna denna särskild uppmärksamhet vid revisionen. Han bör i första hand närvara vid lagerinventeringen per balansdagen och stämma av med de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. I andra hand kan revisorn göra en*

egen uppföljande kontroll av lagret i nära anslutning till balansdagen. I sådant fall ska revisorn studera lagerrörelser för att bedöma lagrets existens per balansdagen. (Dnr 2003:860, 2003:758)



Fall 4. Diagram 7.

Bedömningen mellan de kollegiala och föreningsinterna kontrollanterna var väldigt lika, endast en ansåg att revisorns handlande inte skulle leda till underkännande vid kvalitetskontroll. I överlag ansåg de flesta kontrollanterna att Anna inte kunde godkännas. De påtalade att enligt nya RS, som gäller från och med januari 2004, ska revisorn alltid medverka vid lagerinventeringen, detta är särskilt viktigt vid det första året och då lagret utgör en så stor del av balansomslutningen. Mann-Whitney testet gav oss en signifikans på 0,317 och påvisar inga skillnader mellan de olika typerna av kontrollanter.

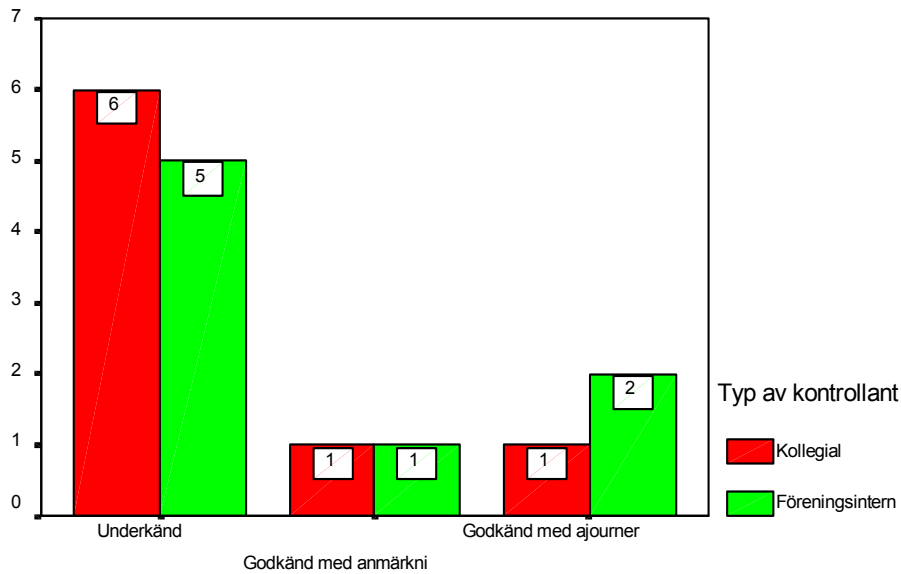


Fall 4, bedömning av allvarligt fel. Diagram 8.

Av de som ansåg att revisorn skulle underkännas ansåg alla att det var ett allvarligt fel. Däremot är det stora skillnader i hur allvarligt de anser att det är då endast är 2 av 7 kollegiala kontrollanter som tycker att det är så allvarligt att det kan leda till varning. Mann-Whitneys test visar en signifikans på 0,011 och visar klart att det finns skillnader i bedömningen av allvarligt fel.

Fall 5.

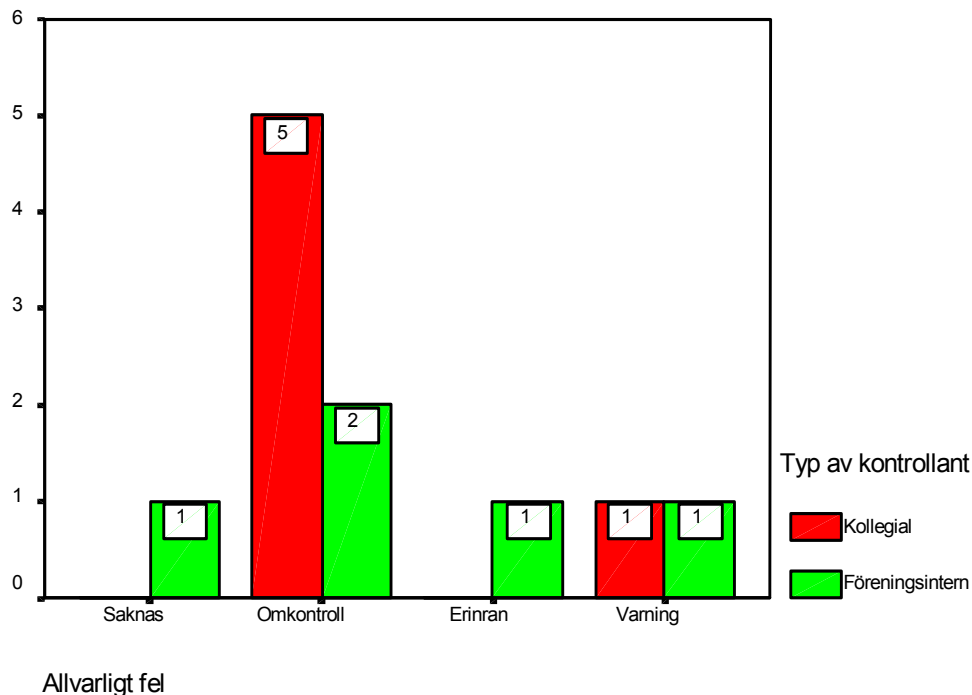
Vid en kvalitetskontroll hos revisorn Pelle, finner Ni att dokumentationen av revisionsuppdragen är bristfällig och inte är samlad i klienternas akter. De finns förvarade i ett flertal mappar som inte är namnade. Revisorn vet att detta inte är ett rätt förfarande men säger att det endast är tillfälligt då de är trångbodda. *Revisorn har enligt 24§ revisorslagen skyldighet att dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.*



SVAR

Fall 5. Diagram 9.

Många av de kollegiala kontrollanterna gjorde bedömningen underkänd på grund av att det är emot byråns principer att inte ha en ordnad dokumentation. De flesta föreningsinterna kontrollanter kommenterade detta fall med "det som inte är skrivet är inte gjort". Vi märkte dock en tendens att kontrollanterna från SRS direkt gav ett underkänt, medan de från FAR var mildare i sin bedömning och oftast föreslog ajournering för att ge revisorn tid att sätta det han har i huvudet på papper. Mann-Whitney testet gav oss en signifikans på 0,563 och vi kan därmed inte finna några skillnader mellan de olika typerna av kontrollanter.

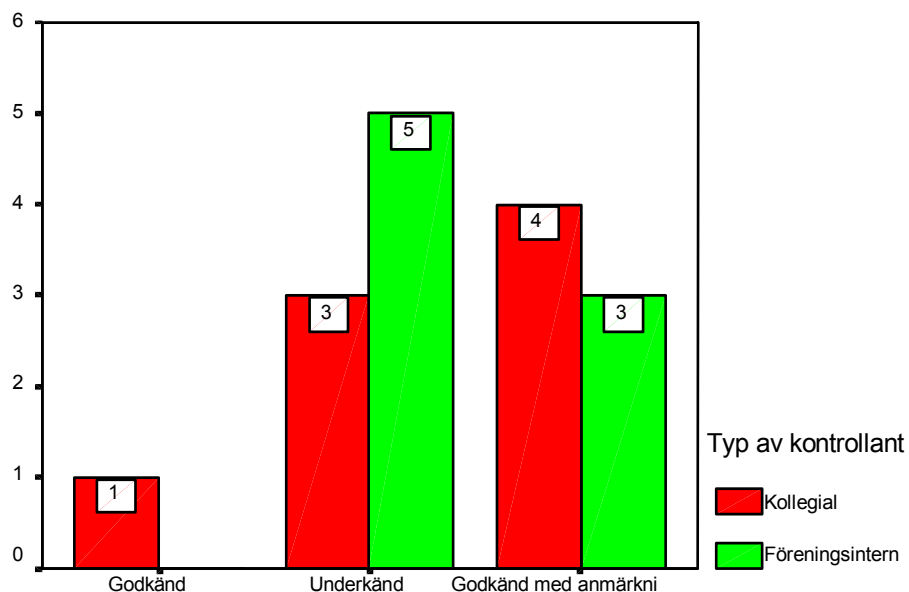


Fall 5, bedömning av allvarligt fel. Diagram 10.

Av de 11 som underkänner revisorn i kvalitetskontrollen ansåg endast 3 att det borde leda till en disciplinpåföljd. De flesta ansåg att en omkontroll var tillräcklig. En av de föreningsinterna kontrollanterna ansåg att det inte var ett allvarligt fel, därav presentationen av saknas i diagrammet. Vi kunde inte finna några skillnader då Mann-Whitneys test gav oss en signifikans på 0,356.

Fall 6.

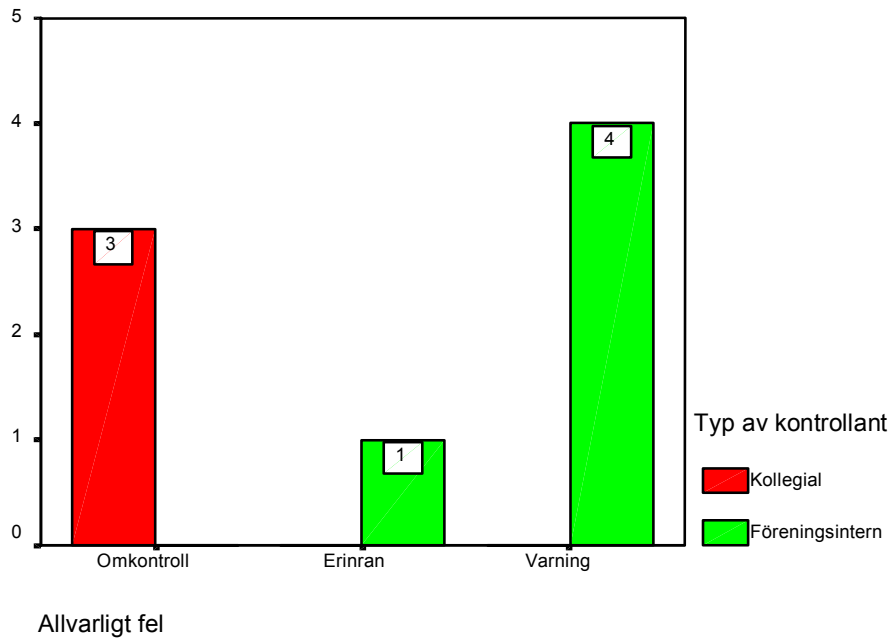
Företaget Jämmer och Elände AB bedriver en verksamhet inom byggbranschen. På grund av olika omständigheter lämnas underlagen till revisorn för sent. Vald revisor utför revisionen så snabbt han kan och bolaget lyckas få in årsredovisningen till PRV i tid. På grund av den snabba revisionen har revisorn förbisett att göra en utförlig väsentlighets- och riskanalys. När Ni som kvalitetskontrollant går igenom denna revision och upptäcker att riskanalysen inte är acceptabel, försvarar sig revisorn med att han gjort sitt bästa för att få revisionen färdig i tid och att han inte ville bli försenad då det var det första verksamhetsåret som bolaget var kund. RN anser att en revisor enligt god revisions sed ska, med utgångspunkt i en företagen riskanalys, noggrant planera sitt revisionsarbete och utföra detta omsorgsfullt.



SVAR

Fall 6. Diagram 11.

Bedömningen av revisorn i kvalitetskontrollen var väldigt jämn och revisionens kvalitet skulle vara avgörande för hur man slutligen skulle bedöma i frågan. Alla kontrollanterna ansåg att det inte är revisorns problem ifall det råder tidsnöd, utan klientens. Flera föreningsinterna kontrollanter ansåg att situationen skulle ge ett klart underkänt, medan flera kollegiala tyckte att om revisionen i övrigt var utan anmärkning skulle revisorn godkännas. Vidare ansåg många att det var en dokumentations- och resursfråga då revisorn troligen har granskat för mycket istället för att ha riktat in sig på väsentliga poster eller riskerat att missa dessa. I detta fallet blev resultatet av Mann-Whitney testet en signifikans på 0,860 och visar klart att inga skillnader föreligger.



Fall 6, bedömning av allvarligt fel. Diagram 12.

Då det endast var hälften av kontrollanterna som skulle ha underkänt revisorn ansåg ändå dessa att det var ett allvarligt fel. Endast de föreningsinterna bedömde att handlingen skulle leda till en disciplinpåföljd. Mann-Whitney testet visar inga skillnader då signifikansvärdet var 0,140.

Fråga 1.

Hur blev Ni utsedd till kvalitetskontrollant?

Av de föreningsinterna kontrollanterna svarade 6 att de blev tillfrågade efter att själv ha genomgått kvalitetskontroll, medan 2 sökte uppdraget då FAR/SRS annonserade efter kvalitetskontrollanter. Av de kollegiala svarade 6 att de blev tillfrågade på grund av sitt intresse för kvalitetskontroll, 1 anmälde sitt intresse och 1 ansåg att han hade blivit påtvingad ansvaret då ingen annan ville ställa upp. Gemensamt för båda typerna av kontrollanter var att de ska ha varit kvalificerade revisorer i minst tio år och ha den yrkeserfarenhet som krävs för uppdraget. Vi inte kan påvisa att det föreligger någon skillnad i hur kontrollanterna väljs ut då de flesta har blivit tillfrågade.

Fråga 2.

Har Ni genomgått särskild utbildning för att kunna få utföra kontrollerna?

De föreningsinterna genomgår utbildningar av FAR/SRS och uppdateras kontinuerligt i revisionsfrågor och bedömningar av dessa. Av de kollegiala hade 6 gått utbildningar medan de övriga 2 själva var ansvariga för kontrollsystemet i byrån. Även de kollegiala kontrollanterna uppdaterades kontinuerligt. De kollegiala kontrollanternas kvalitetskontrollsystem var företagshemligt och vi kan inte bedöma om det föreligger några skillnader i utbildningen.

Fråga 3.

Vem rapporterar Ni till?

De kollegiala kontrollanterna rapporterar till de respektive kontorscheferna och till den kvalitetsansvarige inom byrån. Vid en underkänd kvalitetskontroll upprättas en åtgärdsplan för den underkände revisorn. Hos de internationella koncernerna sker rapporteringen vidare till den internationella kvalitetsgruppen. De föreningsinterna kontrollanterna rapporterar till FARs kvalitetsansvarig respektive SRS kvalitetssekreterare. Vid en underkänd kvalitetskontroll går ärendet vidare till kvalitetsnämnden och dessa avgör vilka åtgärder som ska vidtas.

Fråga 4.

Hur sker urvalet av de uppdrag som ska granskas?

Urvalet av uppdragen var relativt enhetligt för kontrollanterna. De kollegiala valde mellan revisorns 10 största uppdrag men tog även hänsyn till bolag som befinner sig i en riskfylld bransch och de med som man med erfarenhet vet är svåra att revidera. Fokus lades på börsnoterade företag om det fanns. I något fall fick även kontorschefen vara med och välja uppdrag som skulle granskas, revisorn fick aldrig välja själv. De föreningsinterna hade i princip samma urvalsmetod, förutom att kontorschefen aldrig var med och valde. I några enstaka fall fick revisorn själv välja ett uppdrag som han var stolt över.

5.4 Hypotesernas utfall

De hypoteser som ställdes upp inför undersökningen har fått falsifieras. Här nedan presenterar vi en kort sammanfattning av resultatet av det testade utfallet mot hypoteserna. De två första hypoteserna testades med hjälp av de öppna svar som respondenterna lämnat och signifikans har bedömts efter dessa. De har med andra ord inte genomgått statistisk prövning.

De kollegiala kontrollanternas kontrollsysteem var företagshemligt och vi kan härmed inte bedöma om det finns några skillnader i utbildning inom området. Vår hypotes 1: *Bedömningen de kollegiala kontrollanternas utför är ej så ingående som de föreningsinterna pga. att utbildningen inom kvalitetsområdet skiljer sig mellan kontrollanternas, får falsifieras.*

Vi har inte kunnat påvisa att det föreligger någon skillnad i hur kontrollanternas väljs ut och att kvalitén härmed varierar. Vår hypotes 2: *Kvalitén på kontrollerna varierar beroende på hur de kollegiala kontrollanternas väljs ut, måste därför falsifieras.*

Nedan följer en tabell som sammanställer det resultat som vi har testat våra hypoteser 3, 6 och 7 i. Den validitetsprövning av fallen som följer i nästa avsnitt beskriver att vi har uteslutit ett fall ifrån undersökningen.

Tabell 1 Sammanfattning av studiens resultat

	Mann- Whitneys test	Samband
Fall 1	0,535	ej signifikant
Fall 1 allvarligt fel	0,043	signifikant
Fall 2	0,063	signifikant
Fall 2 allvarligt fel	0,012	signifikant
Fall 3	1	ej signifikant
Fall 3 allvarligt fel	0,12	ej signifikant
Fall 4	0,317	ej signifikant
Fall 4 allvarligt fel	0,011	signifikant
Fall 5	0,563	ej signifikant
Fall 5 allvarligt fel	0,356	ej signifikant
Fall 6	0,86	ej signifikant
Fall 6 allvarligt fel	0,14	ej signifikant

Vi har inte kunnat finna några samband mellan den kollegiala kontrollanten och att dennes granskning inte är lika hård som den föreningsinternas, då signifikans endast uppnåddes i 1 fall av 5. Vår hypotes 3, *då man som kollegial kontrollant granskar en revisor inom samma byrå leder det till att bedömningen mellan godkänd och underkänd inte är lika hård*, måste förkastas. Däremot har vi funnit andra samband, där man i bedömningen av allvarligt fel visar att man inte är lika hård i sin bedömning av en revisor inom samma byrå. Av tabell 1 att döma uppnåddes signifikans i 3 fall av 5 samt att de kollegiala kontrollanterna ofta sökte omständigheter som kunde godkänna revisorn i kvalitetskontrollen, kan tyda på att de är mildare i sin bedömning.

Hypotes 4, *då påföljder för den kollegiala kontrollanten vid misskötsel inte är reglerade, tar han inte lika allvarligt på sin uppgift som den föreningsinterna kontrollanten gör*, kunde inte testas då fallen var utformade efter den bedömning som kontrollanten gör av revisorns arbete.

Hypotes 5, *då de kollegiala kontrollanternas arbete endast interndeberas och därmed inte medför lika stor kostnad blir kvalitén på kontrollerna sämre*, kunde inte testas då fallen var utformade efter den bedömning som kontrollanten gör av revisorns arbete.

Sammanfattningen av resultatet i tabell 1 visar att signifikans endast uppnåddes i 1 fall av 5 och att vi härmed inte kan finna några samband mellan den kollegiala kontrollanten och dess egenintresse. Vår hypotes 6: *De kollegiala kontrollanternas egenintressen påverkar kvalitén på kontrollerna negativt*, måste följaktligen falsifieras. Vi har däremot kunnat finna andra samband då den kollegiala kontrollanten ofta försökte finna situationer som kunde godkänna kvalitetskontrollen samt då det uppnåddes signifikans i 3 fall av 5 i bedömningen av hur allvarligt man anser att det fel som revisorn begår är. Detta kan tyda på att de kollegiala kontrollanternas egenintressen kan påverka kvalitén på kontrollerna negativt.

Hypotes 7, *då reglerna och övervakningen av de kollegiala kontrollanterna är inte lika hård som för de föreningsinterna, medför det att de har incitament att åsidosätta sina skyldigheter*, falsifieras också. Vi kunde inte finna några samband mellan övervakningen och regleringen av de kollegiala kontrollanterna då signifikans inte uppnåddes. Signifikans uppnåddes däremot i 3 fall av 5 vid bedömningarna av allvarligt fel. Dessa samband, samt det faktum att de kollegiala kontrollanterna ofta ville finna orsaker som kunde godkänna kvalitetskontrollen, visar att det kan finnas indikationer på att regleringen och övervakningen av de kollegiala

kontrollanterna inte är lika hård och kan medföra att de har incitament att åsidosätta sina skyldigheter.

5.5 Validitetsprövning av våra hypotetiska fall

Utformningen av fallen kunde inte omfatta alla förutsättningar som respondenten kanske hade velat ha information om. Viss tilläggande information vid varje fall gav vi muntligen till alla respondenter. Utformningen av våra hypotetiska fall kan ha orsakat en snedvridning av resultatet. Vi kommer därför att göra en validitetsprövning av varje fall för att se om något fall måste uteslutas från undersökningen.

I fall 1, som behandlar förbjudet lån med efterföljande ren revisionsberättelse, svarade majoriteten av respondenterna att detta handlande skulle leda till ett underkännande i kvalitetskontrollen. Vi förväntade oss att majoriteten skulle svara underkänt då förbjudet lån är så hårt reglerat i ABL och att ett flertal ärenden i RN har lett till disciplinpåföljd för de revisorer som inte noterat om förbjudet lån i revisionsberättelsen. Den muntliga information vi gav till respondenterna var att beloppet på det förbjudna lånet i fallet inte var så stort, då det var ombokat som reseförskott och att vi höll oss vid den gräns på ett par tusenlappar som RN ansett vara en flytande gräns för förbjudet lån. Vi kan inte finna att den differens som svarat godkänd med anmärkning beror på hur vi utformat fallet och på att vi inte tagit med beloppet, då ett förbjudet lån gäller från första kronan. Fallet får ingå i vår undersökning.

Fall 2 redogör för ett inte helt ovanligt problem dvs. redovisningsjäv. Även detta är hårt reglerat i ABL och vi förväntade oss att många skulle svara underkänt i detta fall. Den differens, dvs. de som svarade godkänt med anmärkning, kan vi inte finna att det var på grund av felformuleringar i fallet som ledde till deras svar. Kvalitetskontrollanten, med sin erfarenhet och utbildning, är medveten om att redovisningsjäv inte får förekomma inte ens i enstaka fall förutom vid synnerliga skäl som krissituationer och sjukdom. Vi utesluter därför inte fallet från vår undersökning.

I fall 3, som behandlar analysmodellen och revisorns oberoende, svarade majoriteten av de båda grupperna att revisorn skulle underkännas i kvalitetskontrollen. Då fallet är klart formulerat om att revisorn endast skrivit in samtalet med chefen som motåtgärd, är det inte fallets utformning som lett att en stor del av kontrollanterna svarat annat än underkänt. Även

detta fall är reglerat i ABL och vi utgår ifrån att kvalitetskontrollanterna besitter kunskap om detta, fallet får därför vara med i vår undersökning.

Fall 4 redogör för att en revisor, som inte är med vid lagerinventeringen, förlitar sig på redovisningsbolagets uppgifter och den lagerinventeringslista som hon tagit del av. Då vi skrivit att revisorn gör revision för första året och att vi inte preciserat andra åtgärder som revisorn kunde ha vidtagit för att säkerställa existensen av lagret, kan fallet inte misstolkas. Den enstaka differens beror därför inte på vår formulering och fallet får vara med i undersökningen.

I fall 5, som beskriver en bristfällig dokumentation och förvaring, svarade majoriteten att revisorn skulle underkännas i kvalitetskontrollen. För att förtydliga hur bristande dokumentationen var, gav vi muntlig information till respondenterna om att revisorn hade dokumentationen lagrad i sitt minne och hade inte skrivit ner den på papper. Efter detta förtydligande kan inte fallet misstolkas och får vara med i vår undersökning.

Det sista fallet, nummer 6, behandlar frågan om revisorns utfärdande av väsentlighets- och riskanalys. Fallet ansågs vara svårt formulerat då de flesta ansåg att det var revisionens kvalitet som var avgörande för om revisorn skulle godkännas eller underkännas i kvalitetskontrollen. Då vi inte beskrivit detta i fallet och att man inte kunde bedöma om väsentliga poster hade granskats eller blivit missade, kan formuleringen av fallet förklara den stora differensen i resultatet. Även om man skulle se fallet som en dokumentations- eller resursfråga har vi varit så pass otydliga att fallet får förkastas i vår undersökning.

Vi har vid varje underkänt svar bett respondenterna bedöma om det är ett allvarligt fel eller ej. Vid de fall då revisorns handlande bedömts som allvarligt har de fått uttala sig om handlandet kunde leda till en disciplinpåföljd. Dessa svar är endast ett antagande från deras sida, då det inte är kvalitetskontrollanterna som beslutar om sanktionsåtgärder. Vi ville trots detta ta med det i vår undersökning för att vi om möjligt skulle kunna se om det finns några skillnader vid bedömningen av allvarligt fel. Trots att svaren var ett antagande från deras sida har vi sett det som ett ställningstagande och ger oss ett mervärde i vår undersökning samt en grund för fortsatta studier.

Vad gäller svaren på våra fyra standardiserade frågor är de utformade så att tolkningen inte kan missförstås. Respondenterna har fått svara öppet och har inte varit tvingade att ta ställning, därav har svaren en hög validitet och får vara med i vår undersökning.

5.6 Validitetsprövning av våra teorier

Utifrån våra hypoteser och teorier har vi inte kunnat finna några skillnader mellan de kollegiala och föreningsinterna kontrollanterna i bedömningen av underkänd eller godkänd kvalitetskontroll. Vi har inte heller med agentteorin som utgångspunkt funnit några samband mellan de kollegiala kontrollanterna och deras egenintresse i denna bedömning. Den kvalitetsansvarige och styrningen av kvalitetsarbetet inom byrån är hårt reglerad och inom de internationella koncernerna rapporterar den svenska kvalitetsansvarige till en internationell kvalitetsgrupp. I den byråkratiska teorin utgick vi ifrån att regleringen och styrningen kring de kollegiala kontrollanterna inte var lika hård. Här har vi inte heller funnit några skillnader mellan de kollegiala och föreningsinterna kontrollanterna i bedömningen av godkänd eller underkänd kvalitetskontroll. I vissa fall har regleringen varit hårdare kring de kollegiala kontrollanterna då de tillhör en internationell koncern. Trots detta har vi funnit tendenser till att det finns skillnader mellan de kollegiala och föreningsinterna, både vad gäller egenintresset och styrningen. I bedömningen av hur allvarligt man anser att felet är och vilken disciplinpåföljd som kan tänkas bli, fanns det skillnader. Vi upplevde även att de kollegiala kontrollanterna vid varje svar var mer tveksamma och försökte finna fler omständigheter som skulle kunna godkänna revisorn i kvalitetskontrollen. Av denna anledning anser vi att de teorier vi valt, kvalitetskontrollantmodellen, agentteorin och byråkratisk styrning, ändå är tillämpliga i vår undersökning.

5.7 Självkritik

Även om vår analys visar på att det inte föreligger några större skillnader i bedömningarna mellan de olika typerna av kontrollanter, anser vi att det intryck vi fick under intervjuerna ändå pekar på att de kollegiala kontrollanterna är ödmjukare vid sina bedömningar än vad de föreningsinterna är. Om vi hade valt att genomföra experimentet på ett annat sätt, t ex genom observation, hade vi kunnat visa på denna skillnad. Anledningen till att detta inte genomfördes var att observationer är väldigt tidskrävande samt att det hade varit svårt att få access till de kollegiala kontrollanternas kvalitetskontroller. Vi hade också kunnat specificera

de olika fallen mer, på så sätt att vi hade förklarat dem bättre och tagit in flera omständigheter för att försöka hitta skillnaden. Då hade fallen blivit långa och färre, och risken hade varit stor att vi ändå hade missat viktiga omständigheter som vissa kontrollanter ansett vara väsentliga för deras bedömning. Ett ytterligare alternativ är att vi inte hade tvingat våra respondenter att ta ställning för att vi skulle följa vår kategorisering, utan bara använt oss av öppna svarsalternativ. Detta hade för vår del medfört att vi inte hade kunnat få fram någon statistik, men däremot hade vi kunnat fått fram mer kvalitativ information som hade varit till stort värde för oss i vår undersökning.

5.8 Sammanfattning av kapitlet

Vi har inte funnit några skillnader i bedömningarna av godkänd och underkänd kvalitetskontroll mellan de föreningsinterna och kollegiala kontrollanterna. Våra utarbetade hypoteser har efter Mann-Whitney testet i dessa avseenden fått förkastas. Vi fann dock signifikans vid ett flertal fall där vi bad kontrollanterna vid ett underkännande bedöma om felet var allvarligt eller ej och vilken disciplinpåföljd revisorn kunde få. Eftersom att det är RN och inte kvalitetskontrollanterna som avgör detta är kontrollanternas svar endast ett antagande, men vi har sett det som ett ställningstagande till hur allvarligt man anser det fel som revisorn begår är. Vid validitetsprövningen av våra hypotetiska fall har vi endast uteslutit ett fall ifrån undersökningen eftersom formuleringen av fallet ansågs kunna tolkas på flera olika sätt. Vid validitetsprövningen av våra teorier fann vi att de var tillämpliga i vår undersökning.

6. Slutsats

Under detta sista kapitel drar vi våra egna slutsatser genom att relatera tillbaka till uppsatsens problemställning, syfte och teorier. Vi kommer även att ge förslag till fortsatt forskning inom området.

Vi har inte med hjälp av våra teorier kunnat finna några skillnader mellan de kollegiala och föreningsinterna kontrollanterna i bedömningen av underkännande eller godkännande vid en kvalitetskontroll. Våra hypoteser kring dessa bedömningar har vi därför fått förkasta. Trots detta anser vi att vi har kunnat märka tendenser till att det finns en viss skillnad mellan de två olika typerna av kontrollanter både vad det gäller egenintresset och styrningen, och empirin pekar då i samma riktning som teorin.

I teorin om byråkratisk styrning utgick vi från att regleringen och styrningen kring de kollegiala kontrollanterna inte var lika hård som för de föreningsinterna. Vi har i detta fall funnit att de kollegiala kontrollanterna i vissa fall är hårdare reglerade på vissa punkter, i de fall de tillhör en internationell koncern. Men detta innebär ändå inte att deras reglering i sin helhet är rättvis i förhållande till de föreningsinternas reglering, där de punkter vi anser vara viktiga är bättre styrda. Vid ett underkännande och därmed följande disciplinåtgärder finns ingen uttalad reglering för de kollegiala kontrollanterna som överensstämmer med de föreningsinternas och därmed FAR/SRS. Hatch (2002) anser att om osäkerheten och mångtydigheten är stor kan organisationens behov av styrning och kontroll inte uppfyllas och därmed anser vi att denna teori är tillämplig i vårt arbete trots att vi fick falsifiera våra hypoteser.

Vi anser att vi fann skillnader mellan de båda grupperna när det gällde bedömningen av hur allvarligt felet är och om detta kunde leda till disciplinpåföljder eller endast omkontroll. Vid Mann-Whitney testet fick vi signifikans i 3 av de 5 fallen som slutligen kunde användas i undersökningen. Denna signifikans berodde på att de kollegiala kontrollanterna var mildare i sin bedömning av hur allvarligt felet är. Detta kan bero på att de inte är fostrade i sin kvalitetskontrollantutbildning med att rapportera till FAR respektive SRS. De flesta av de kollegiala kontrollanterna ansåg att en åtgärdsplan utarbetad av den kvalitetsansvarige och

kontorschefen var en tillräcklig åtgärd för en underkänd revisor. I vissa fall ansåg de att en omkontroll var en tillräcklig åtgärd, men denna omkontroll kunde räknas som den kvalitetskontroll som revisorn genomgår under den nästkommande 3-årsperioden. De byråinterna systemen i de stora koncernerna var mycket uppbyggda kring risk och riskuppdrag. Byråerna var mer intresserade av att identifiera riskuppdragen, då de ansåg att det var värre att få stora skadeståndsanspråk på sig än att en enskild revisor blir anmäld till Revisorsnämnden. De ansåg vidare att ett sådant straff som att bli rapporterad och uppringd av ledningen, var likvärdig den disciplinpåföljd som RN utdelar. De stora byråernas styrning av verksamheten kring riskuppdrag rimmar väl med Weber (1971), som hävdar att byråkratisk regelstyrning är det bästa medlet att främja administrativ effektivitet. Men styrningen inriktas mot just riskuppdrag och inte mot den kvalitetskontroll som utarbetats av FAR/SRS.

De föreningsinterna kontrollanternas gav ofta väldigt klara besked hur bedömningen av allvarligt fel var, medan de kollegiala var mer tveksamma i sin bedömning och försökte hitta omständigheter som kunde godkänna revisorn i de olika fallen. I och med detta anser vi att egenintresset spelar in i bedömningen trots att vi inte har kunnat visa det rent statistiskt. Hatch (2002) anger att det alltid finns en risk för att agenten kommer att tjäna sina egna intressen istället för principalens, och den risken har vi uppfattat som stor vid de kollegiala kontrollanternas bedömningar. Vid underkännande vid en föreningsintern kontroll rapporteras detta direkt till FAR respektive SRS för vidare utredning. Vid allvarliga fel, som alla våra utarbetade fall är, går ärendet vidare till Revisorsnämnden för disciplinpåföljd. Som vi har förklarat i problemställningen är förfarandet inom de stora byråerna inte detsamma. Trots att FAR/SRS gör kontroller på det byråinterna kvalitetssystemet är det svårt att förstå att förfarandet, vad gäller underkänd kvalitetskontroll hos den enskilde revisorn, kan vara så olika när det är FAR/SRS som är övergripande organ i bägge fall.

Vi har kunnat visa samband som tyder på att kvalitetskontrollen skiljer sig åt och omkullkastar då målet som EU satt upp med att kollegial kontroll och föreningsintern kontroll ska vara likvärdig. För att kvalitetskontrollerna ska vara likvärdiga mellan den enskilde revisorn och den revisor som arbetar inom en större byrå som har ett utarbetat kvalitetskontrollsystem, bör kvalitetskontrollerna ändras. Förslag till förändring kan vara att FAR/SRS utför substansgranskningen även där det byråinterna kvalitetssystemet är godkänt. Man kan på så sätt lösa agentproblemet, alltså att agenten ser till sina egna intressen istället för principalens. Detta skulle också kunna medföra att man på så sätt kan kontrollera alla

agenternas egennyttiga beteenden, såväl de kollegialas som de föreningsinternas, för att säkerställa att principalernas intressen skyddas. (Hatch, 2002) På detta sätt blir kvalitetskontrollen av den enskilde revisorn densamma oberoende var man arbetar. Alternativt kan rapporteringssystemet inom de stora byråerna ändras, så att även de rapporterar resultaten från granskningen av de enskilda revisorerna till FAR respektive SRS. Vid ett sådant förfarande är rapporteringen mer rättvis och kanske härmed även bedömningen då man vet att FAR/SRS rapporterar resultaten vidare till Revisorsnämnden. I det sistnämnda alternativet får FAR/SRS mer kontroll över de kollegiala kvalitetskontrollanterna och kan därmed säkerställa att bedömningen av de olika områdena inom kvalitetskontrollen är likvärdig. Detta skulle rimma väl med Ouchis (1979) teori om byråkratisk styrning, där byråkratier förlitar sig på en kombination av dokumentation, regler och övervakning för att kunna styra verksamheten.

6.1 Förslag till framtida forskning

Då vi genomförde intervjuerna stod det klart att även de föreningsinterna kontrollanterna bedömde olika, vi uppfattade att SRS-kontrollanterna dömer revisorerna hårdare än FAR-kontrollanterna. Detta kan vara en följd av att SRS arbete med kvalitetskontroller har pågått längre än FARs, men vi tyckte att detta var anmärkningsvärt eftersom att riktlinjerna för de olika organisationernas kontroller är desamma och båda starkt förespråkar kvalitetskontroller. En djupare undersökning mellan de föreningsinterna kontrollanterna kan vara ett förslag till fortsatt forskning, i det fall man kan påvisa att det även föreligger en skillnad mellan FARs och SRS kontrollanter.

Vidare hade vi tyckt att det varit intressant med en undersökning som fokuserar på hur rättvisa kvalitetskontrollerna egentligen är, då underkänt vid en kollegial kontroll inte innebär lika hårda sanktioner som vid en föreningsintern kontroll. För en enskild revisor betyder ett underkänt en direkt rapportering till kvalitetsnämnden och vidare till kvalitetskontrollstyrelsen, vilket kan vara ödesdigert för henne eller honom. För en revisor i en stor byrå är ett underkänt inte alls lika ödesdigert, då det rapporteras till kontorschef och kvalitetsansvarige. Detta leder ibland till att en åtgärdsplan upprättas, och ibland bara till en anmärkning i rapporteringen eller en omkontroll. Detta anser vi inte vara rättvist och om syftet är att de kollegiala kontrollerna ska vara likställda med de föreningsinterna borde också sanktionerna vara det. En vidare undersökning vad gäller kvalitetskontrollernas sanktioner skulle kunna påvisa skillnaderna här och även den orättvisa som föreligger i systemet.

Det ovan angivna förslaget till framtida forskning kan vidare utvecklas till att studera implementeringen av kvalitetskontrollerna i de stora byråerna. Vi har upplevt att kvalitén, kontoren emellan, kan skilja sig avsevärt och en anledning till detta kan vara att implementeringen inte har lyckats. Ämnet kan vara intressant att studera i det fall man kan påvisa att kvalitén beror på kontorens storlek och att de små kontoren inte har de resurser som behövs för att upprätthålla kvalitén.

Ett sista förslag till fortsatt forskning är att undersöka om en kvalitetskontroll kan vara helt oberoende från FAR/SRS och hur den i så fall skulle utformas. Exempelvis är en kvalitetskontroll enligt ISO-certifiering, där kontrollanten inte är underställd normgivarna och därför kan agera helt oberoende. Certifieringen hade även blivit ett kvalitetsmärke för byråerna, och kunderna kan vara säkra på att kvalitén upprätthålls. Anledningen till att vi tycker att ämnet kan vara intressant att studera är att det är FAR och SRS som ger ut normerna, de utbildar kontrollanterna, tar emot rapporteringen och bedömer resultatet av kontrollerna, där de vid allvarliga fel skickar ärendet vidare till RN. Ingen extern part är med i detta förfarande vilket hade kunnat öka trovärdigheten.

Referenslista

Litteratur

Andersen, I (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Andersson, S. (1979). *Positivism kontra hermeneutik*. Göteborg: Korpen.

Antony, R.N. & Govindarajan, V. (1998) *Management control systems 9th ed.* Boston: Irwin McGraw-Hill.

Aronsson, Å. (1999). *SPSS: En introduktion till basmodulen (9:e uppl.)* Lund: Studentlitteratur.

Bakka, J.F., Fivelsdal, E. & Lindkvist, L. (1999). *Organisationsteori, struktur, kultur, processer (3:e uppl.)* Malmö: Liber Ekonomi.

Bjørnenak, T. (1997). *Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway*. Bergen: Academic Press Limited

Christensen, L., Andersson, N., Carlsson, C. & Haglund, L. (2001). *Marknadsundersökning - en handbok (2:a uppl.)* Lund: Studentlitteratur.

Cyert, R.M. & March, J.M. (1963). *A behavioural theory of the firm*. Englewood Cliffs: Prentice – Hall.

Ejvegård, R. (1998). *Vetenskaplig metod för projektarbete. (2:1 uppl.)*. Lund: Studentlitteratur.

Ellström, P-E. (2000). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet: problem, begrepp och teoretiska perspektiv*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

EU vill skärpa regler för revisioner (2003, 21 maj). *Dagens Industri*.

FAR. <<http://far.se>>, accessdatum 2003-12-05

Föreningen Auktoriserade Revisorer. (2003). *FARs revisionsbok*. Stockholm: FAR förlag.

Föreningen Auktoriserade Revisorer. (2003). *FARs samlingsvolym 2003 del II* Stockholm: FAR förlag.

Gareth, R.J. (2001). *Organizational Theory* (3th. ed.). New Jersey: Prentice-Hall, Inc., Upper Saddle River.

Hatch, M.J. (2002). *Organisationsteori, moderna, symboliska och postmoderna perspektiv* Lund: Studentlitteratur.

Holmblad Brunsson, K. (2002). *Organisationer*. Lund: Studentlitteratur.

Hütter, M. (2003, 4 november). Betala bättre för revisionen. *Dagens Industri*.

Ijiri, Y (1983). "On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting", *Journal of Accounting and Public Policy*, No 2, s 75-81.

Jacobsen D.I. & Thorsvik J. (2002). *Hur moderna organisationer fungerar* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Kommissionens rekommendation av den 15 november 2000 om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska Unionen.

Kriterier för godkännande vid kvalitetskontroller 2002.

Körner, S. & Wahlgren, L. (1996). *Praktisk statistik*. (2:a uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Lindgren, H. & Sandell, B. (1993). *ISO 9000 – den offensiva vägen*. Lund: Studentlitteratur.
Oberoende styrelse föreslås för New York- börsen. (2003, 5 november). *Dagens Industri*.

Merriam, S.B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.

Ouchi, William G. (1979). *A conceptual framework for the design of organizational control mechanism*. Management Science no.9.

Riktlinjer för kvalitetskontrollanter i ett nytt kvalitetskontrollsystem fastställda den 13 november 2002.

Revisorsnämnden. <<http://www.rn.se>>, accessdatum 2003-12-05

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2002) *Research Methods for Business Students* (2 ed.). Harlow: Prentice Hall.

Stenström, I. (2003). Alla gjorde fel och för lite. *Jusektidningen* nr 7.

Vågar vi lita på analytikerna?. (2003, 10 november) *Computer Sweden*.

Weber, M. (1971). *Ekonomi och samhälle*. Argos.

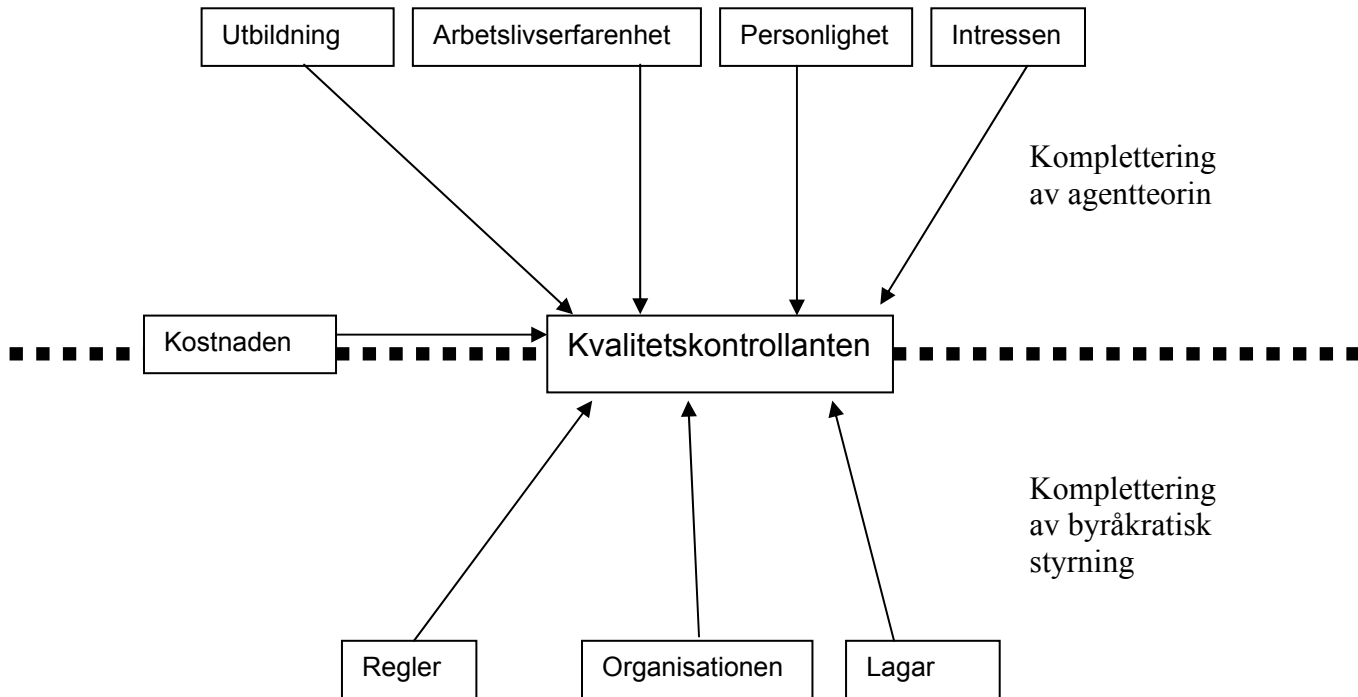
Wennberg, I (2001). Bråttom på slutet – som väntat. *Balans* nr 12 s 19.

Appendix

Bilaga 1. Checklistor för kvalitetskontroll FAR/SRS (kan laddas ner på www.far.se)

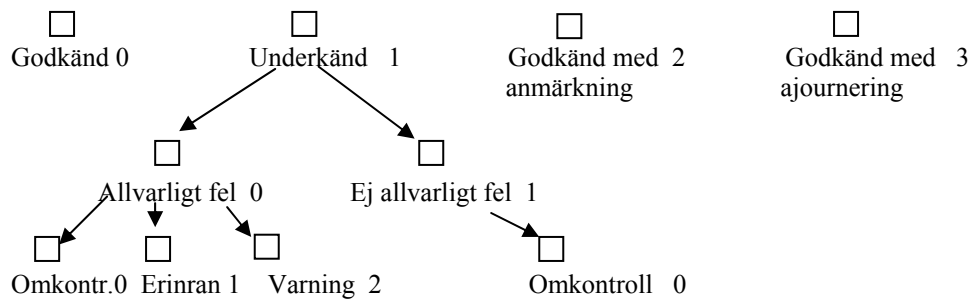
Bilaga 2.

Kvalitetskontrollantmodellen



Bilaga 3.

Denna kategorisering med kodning användes för alla fall.



Bilaga 4.

Kristianstad 4/12-03

Hej!

Med hänvisning av vårt telefonsamtal förra veckan sänder vi härmed intervjufrågorna till Er. Vi vill även med detta brev passa på att tacka Er för att Ni velat ställa upp och hjälpa oss med material till vårt examensarbete med inriktning på kvalitetskontroll inom revision.

Intervjun med de öppna svarsalternativen kommer att ta ca 1 timme av Er tid i anspråk. Ni kommer att vara anonyma och all information Ni ger oss förblir konfidentiell och behandlas aggregerad i vår rapport.

Intervjun innehåller ett antal frågor och uppställda scenarion och vi vill med de sistnämnda undersöka de bedömningar som Ni som kvalitetskontrollant gör i bifogade fall.

Har Ni några frågor är Ni välkomna att höra av Er till någon av oss.

Tack på förhand!

Marie Bengtsson och Emelie Gustafsson

Tel: 0456-22665
070-5722665

Tel: 0454-13709
0737-025472

e-mail:
mi.raby@telia.com

e-mail:
emme_80@hotmail.com

Handledare:

Torbjörn Tagesson
Ekonomie Doktor
Tel: 044-203107
e-mail: torbjorn.tagesson@e.hkr.se

Bilaga 5.

Vi vill att Ni bedömer och besvarar hur Ni behandlar nedanstående fall utifrån Er roll som kvalitetskontrollant.

Fall 1.

Vid revision av företaget Duktig AB, upptäcks att ett förbjudet lån har förekommit under verksamhetsåret. Företagsledaren har missat att betala tillbaka lånet före verksamhetsårets slut. Företagsledaren bokför detta som reseförskott, trots att inga resor brukar äga rum i företaget. Det förbjudna lånet betalas in i april och revisorn skriver en ren revisionsberättelse. Vid en kvalitetskontroll upptäcker Ni detta förfarande.

Fall 2.

Företaget Svåra År AB bedriver verksamhet för andra året i rad. På grund av problem med kvalificerad redovisningspersonal blir det bråttom på slutet för att hinna sända in årsredovisningen från det första verksamhetsåret i tid. En revisionsmedarbetare till den valde revisorn hjälper till att avsluta bokslutet och upprättar årsredovisningen så att årsredovisningen kommer PRV tillhanda på förfallodagen. När Ni som kvalitetskontrollant går igenom denna revision och upptäcker att man hjälpt till med att upprätta bokslut och årsredovisning, försvarar sig revisorn med att tiden blev för knapp och han ville vara schysst mot företaget då det var deras första verksamhetsår.

Fall 3.

Olle är vald revisor i företaget Hopp AB. I företaget arbetar Olles svägerska som ekonomiansvarig, men hon sitter inte med i styrelsen. Då det är dags för revision går Olle igenom sina uppdrag med hjälp av analysmodellen. Han blir tveksam till om han har ett egenintresse i Hopp AB och diskuterar detta med sin chef. De beslutar sig för att detta intresse inte är så starkt så att Olle behöver fransäga sig uppdraget och Olle skriver in samtalet med chefen som motåtgärd i analysmodellen. Vid den kvalitetskontroll Ni gör upptäcker Ni detta. Revisorn håller med om att han har ett litet egenintresse i bolaget, men att detta inte har betydelse för hans granskning. Dessutom förklarar Olle att ett flertal bolag som byrån hade som kunder har lagt ner sin verksamhet, vilket gör att han är väldigt mån om att få behålla de kunder han har och menar på att han agerar för byråns bästa.

Fall 4.

Anna är revisor i företaget Hipp AB för första året. Lagret i företaget uppgår till 40 % av balansomslutningen och inventeringslista lämnas sedvanligt in. Vid en kvalitetskontroll visar det sig att Anna inte varit med vid lagerinventeringen. Ni anser att Anna inte utfört granskningen enligt delmålen, då det råder tveksamhet kring tillgångarnas existens. Anna själv anser att, det sedan flera år anlitate redovisningsbolaget, varit med och Anna förlitar sig på dessa uppgifter.

Fall 5.

Vid en kvalitetskontroll hos revisorn Pelle, finner Ni att dokumentationen av revisionsuppdragen är bristfällig och inte är samlad i klienternas akter. De finns förvarade i ett flertal mappar som inte är namnade. Revisorn vet att detta inte är ett rätt förfarande men säger att det endast är tillfälligt då de är trångbodda.

Fall 6.

Företaget Jämmer och Elände AB bedriver en verksamhet inom byggbranschen. På grund av olika omständigheter lämnas underlagen till revisorn för sent. Vald revisor utför revisionen så snabbt han kan och bolaget lyckas få in årsredovisningen till PRV i tid. På grund av den snabba revisionen har revisorn förbisett att göra en utförlig väsentlighets- och riskanalys. När Ni som kvalitetskontrollant går igenom denna revision och upptäcker att riskanalysen inte är acceptabel, försvarar sig revisorn med att han gjort sitt bästa för att få revisionen färdig i tid och att han inte ville bli försenad då det var det första verksamhetsåret som bolaget var kund.

Standardiserade frågor:

1. Hur blev Ni utsedd till kvalitetskontrollant?
2. Har Ni genomgått särskild utbildning för att kunna få utföra kontrollerna?
3. Vem rapporterar Ni till?
4. Hur sker urvalet av de uppdrag som ska granskas?

Tack för Er medverkan!

Bilaga 6.

Fall 1.

SVAR * Typ av kontrollant Crosstabulation

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
SVAR	Underkänd	6	7	13
	Godkänd med anmärkning	2	1	3
Total		8	8	16

Fall 1. Underkänd

Allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
Allvarligt fel	Omkontroll	4	1	5
	Erinran	1	1	2
	Varning	1	5	6
Total		6	7	13

Fall 2.

SVAR * Typ av kontrollant Crosstabulation

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
SVAR	Underkänd	5	8	13
	Godkänd med anmärkning	3		3
Total		8	8	16

Fall 2. Underkänd**Allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
Allvarligt fel	Omkontroll	4		4
	Erinran		1	1
	Varning	1	6	7
Total		5	7	12

Ej allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation

Count

		Typ av kontrollan t	Total
		Förening sintern	
Ej allvarligt fel	Omkontroll	1	1
Total		1	1

Fall 3.**SVAR * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
SVAR	Underkänd	5	5	10
	Godkänd med anmärkning	2	2	4
	Godkänd med ajournering	1	1	2
Total		8	8	16

Fall 3. Underkänd**Allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
Allvarligt fel	Omkontroll	3		3
	Erinran		1	1
	Varning	2	4	6
Total		5	5	10

Fall 4.

SVAR * Typ av kontrollant Crosstabulation

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
SVAR	Underkänd	7	8	15
	Godkänd med anmärkning	1		1
Total		8	8	16

Fall 4. Underkänd**Allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
Allvarligt fel	Omkontroll	5		5
	Erinran		1	1
	Varning	2	7	9
Total		7	8	15

Fall 5.**SVAR * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
SVAR	Underkänd	6	5	11
	Godkänd med anmärkning	1	1	2
	Godkänd med ajournering	1	2	3
Total		8	8	16

Fall 5. Underkänd**Allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
Allvarligt fel	Omkontroll	5	2	7
	Erinran		1	1
	Varning	1	1	2
Total		6	4	10

Ej allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation

Count

		Typ av kontrollan t	Total
		Förening sintern	
Ej allvarligt fel	Omkontroll	1	1
Total		1	1

Fall 6.**SVAR * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
SVAR	Godkänd	1		1
	Underkänd	3	5	8
	Godkänd med anmärkning	4	3	7
Total		8	8	16

Fall 6. Underkänd**Allvarligt fel * Typ av kontrollant Crosstabulation**

Count

		Typ av kontrollant		Total
		Kollegial	Förening sintern	
Allvarligt fel	Omkontroll	3		3
	Erinran		1	1
	Varning		4	4
Total		3	5	8