



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Det dolda problemet

– ett omedvetet förväntningsgap

Filosofie kandidatuppsats inom revision

Författare: Anna Holmberg

Mahim Kenani

Elisabet Persson

Handledare: Fredrik Ljungdahl & Therese Renå

Framläggningsdatum 26 maj 2005

Jönköping Maj 2005



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL  
Jönköping University

# The hidden problem

- the unexpected expectation gap

Bachelor's thesis within auditing

Autor: Anna Holmberg

Mahim Kenani

Elisabet Persson

Tutor: Fredrik Ljungdahl & Therese Renå

Jönköping Maj 2005

## **Författarnas tack**

Vi vill rikta ett varmt tack till alla som har varit inblandade under arbetet med den här uppsatsen. Ett särskilt tack till revisorerna och företagen som vänligt ställde upp och gjorde uppsatsen möjlig.

Vägen till färdigställd uppsats har varit lång och stundtals besvärlig men med hjälp av våra handledare Fredrik Ljungdahl och Therése Renå har vi slutligen nått vårt mål.

Jönköping, maj 2005

Anna Holmberg, Mahim Kenani och Elisabet Persson

## Kandidatuppsats inom revision

<b>Titel:</b>	<b>Det dolda problemet – ett omedvetet förväntningsgap</b>
<b>Författare:</b>	<b>Anna Holmberg, Mahim Kenani &amp; Elisabet Persson</b>
<b>Handledare:</b>	<b>Fredrik Ljungdahl &amp; Therese Renå</b>
<b>Datum:</b>	<b>2005-05-26</b>
<b>Ämnesord</b>	<b>Förväntningsgap, revision, redovisning</b>

---

### Sammanfattning

Vad revision innebär är idag inte lagstadgat. Det definieras av FAR som ”att kritiskt granska, bedöma och ge utlåtande om redovisning och förvaltning” (FARs revisionsbok, 2000). Det finns däremot rekommendationer som styr revisorns arbete. Dessa rekommendationers innebörd är dock något allmänheten inte har någon större kännedom om. Detta kan skapa problem mellan revisor och kund som då har skilda förväntningar på vad revisionen ska leda till.

För att studera dessa skilda förväntningar valde vi att undersöka två separata fall med revisor och respektive kund. Fallen skiljde sig åt storleksmässigt då det ena kan betraktas som ett medelstort företag och det andra som ett litet företag. Den empiriska studien genomfördes kvalitativt genom fyra intervjuer.

Medan de inblandade parterna hävdade att det inte förelåg något förväntningsgap mellan kund och respektive revisor kunde vi genom att ställa intervjuvaren mot varandra jämföra skillnader i förväntningar mellan det medelstora och det mindre företaget och dess revisorer. Svaren skiljde sig åt på ett antal punkter inom områdena revisionens syfte, revisorns roll och förväntningar på revisorn.

Vi kunde konstatera att det förelåg ett dolt förväntningsgap mellan revisor och kund i de båda fallen. De viktigaste faktorerna bakom det dolda förväntningsgapet var okunskap hos kunderna och brist på kommunikation mellan parterna. Vi kunde även se tecken på att Revisionsstandard kan öka risken för ett förväntningsgap i fallen. Storleken på företagen visade sig vara av mindre betydelse än vad vi hade förutspått i våra utvalda fall.

I nuläget är det dolda förväntningsgapet inte något problem i de båda fallen men parterna bör trots detta ta de skilda förväntningarna i beaktande för att på så sätt undvika framtida problematiska förväntningsgap.

## **Bachelor's Thesis in Auditing**

**Title:** The hidden problem – the unexpected expectation gap  
**Author:** Anna Holmberg, Mahim Kenani & Elisabet Persson  
**Tutor:** Fredrik Ljungdahl & Therese Renå  
**Date:** 2005-05-26  
**Subject terms:** Expectation gap, auditing, accounting

---

### **Abstract**

What auditing means is not prescribed by law. It is defined by FAR as: critically examine, judge and state an opinion about accounting and administration of the business (FARs Revisionsbok, 2000). There are, however, recommendations that govern the work of the auditor. The meaning of these recommendations is not really clear in the eyes of the public. This can create problems between the auditor and the client who then have different expectations on what the auditing should result in.

To study these different expectations we chose to examine two separate cases with auditor and client respectively. The cases differed in sizes where one could be considered a medium-sized enterprise and the other a small enterprise. The empirical investigation was performed qualitatively through four interviews.

While the involved parties claimed that an expectation gap did not exist between the client and its auditor, we could compare differences in expectations between the medium-sized enterprise and the small enterprise and their auditors, by putting the answers against each other. The answers differed in a number of ways within the following areas: purpose of the auditing, the role of the auditor and expectations on the auditor.

We could conclude that a hidden expectation gap existed between auditor and client in both cases. The most important factors behind the hidden expectation gap was ignorance on the clients' parts and lack of communication between the parties. We could also see signs of the new standards on auditing in Sweden increasing the risk of an expectation gap in the two cases. The size of the companies turned out to be a less important factor than what we had anticipated in our specific cases.

At present time, the hidden expectation gap is not a problem in the two cases but despite this, the parties involved should take the differing expectations under consideration and through this avoid future problematic expectation gaps.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.2.1	Problemformulering	4
1.3	Syfte	4
1.4	Disposition	5
<b>2</b>	<b>Metod</b>	<b>6</b>
2.1	Undersökningsstrategi	6
2.1.1	Avgränsningar	6
2.2	Metoder för litteraturstudie	6
2.2.1	Informationsinsamling	7
2.3	Metoder för empirisk studie – att genomföra en fallstudie	7
2.3.1	Val av studieobjekt	8
2.3.2	Informationsinsamling – genomförande av intervjuer	9
2.3.3	Metod för sammanställningen av intervju svaren	9
2.4	Metodproblem	10
2.5	Fallbeskrivning	10
2.5.1	KPMG	10
2.5.2	Företagsbeskrivning	11
<b>3</b>	<b>Teoretisk referensram</b>	<b>12</b>
3.1	Förväntningsgapet	12
3.1.1	Vad är förväntningsgapet?	12
3.1.2	Orsaker till förväntningsgapet	13
3.1.3	Åtgärder för att reducera ett förväntningsgap	14
3.2	Vad revision innebär och dess syfte	15
3.3	Revisorns roll	15
3.3.1	Den renodlade revisorsrollen	16
3.3.2	Den utvidgade revisorsrollen	17
3.4	Tre seder inom revisorskåren	18
3.4.1	God redovisningssed	18
3.4.2	God revisions sed	19
3.4.3	God revisors sed	20
3.5	Förtroendets tre grundstenar	20
3.5.1	Oberoende	20
3.5.2	Kompetens	21
3.5.3	Tystnadsplikt	21
3.6	Revisionsstandard i Sverige	21
<b>4</b>	<b>Empirisk analys</b>	<b>23</b>
4.1	De två fallen	23
4.2	Revisionens syfte	23
4.3	Revisorns roll	24
4.4	Förväntningar på revisorn	25
<b>5</b>	<b>Analys</b>	<b>29</b>
5.1	Revisionens syfte	29

5.2	Revisorns roll .....	29
5.3	Förväntningar på revisorn.....	31
<b>6</b>	<b>Slutsats.....</b>	<b>34</b>
<b>7</b>	<b>Slutlig diskussion.....</b>	<b>35</b>
7.1	Förslag på framtida forskning .....	35
7.2	Reflektioner.....	35
	<b>Referenslista.....</b>	<b>37</b>

## **Figurer**

Figur 1 - Sambandet mellan revisorskårens tre seder.....	18
--	----

## **Bilagor**

Bilaga 1 – Följebrev till revisorer och revisionsansvariga.....	40
Bilaga 2 – Intervjuunderlag till revisorer.....	41
Bilaga 3 – Intervjuunderlag till revisionsansvariga.....	42
Bilaga 4 – FARs yrkesetiska regler.....	43



# 1 Inledning

---

*Uppsatsen inleds med en bakgrundsdiskussion om revisorns föränderliga roll och det förväntningsgap som kan uppstå mellan revisorer och kunder. Detta följs av ett resonemang kring ett avgränsat problem.*

---

## 1.1 Bakgrund

Revision är

*”att kritiskt granska, bedöma och ge utlåtande om redovisning och förvaltning”* (FARs revisionsbok, 2000, s 11).

I aktiebolagslagen som utarbetades i Sverige 1895 konstaterades att en revisor skulle förekomma i ett aktiebolag men varken i 1895 års lag eller i senare års lag definierades vad revision verkligen innebar. Detta utvecklades först 1944. Under efterföljande år har lagtexten reviderats ett antal gånger till att idag innehålla regler för vad en revisor bör eller inte bör göra. Lagstiftningen har utvecklats och blivit allt striktare. God revisions sed har exempelvis införts i lagen, även regeln om att alla aktiebolag ska ha en godkänd eller auktoriserad revisor och att denna är skyldig att agera om misstanke om brott finns (FARs revisionsbok, 2000).

Förändringarna i lagarna har förändrat revisorns roll genom åren. Redovisningsskyldigheten har exempelvis blivit alltmer komplex och detta har medfört större förväntningar mellan revisorn och kunden (Fant, 1994). Det svåra för revisorn är att matcha kundens förväntningar mot de skyldigheter revisorn har i sin lagstadgade yrkesroll (Fant, 1994). Dessa lagar kan dock vara svåra att tolka eftersom revisorn ska agera utifrån god revisions sed och vad god revisions sed innebär anges endast i rekommendationer och inte i lagar. Enligt Revisionsstandard i Sverige (RS Revisionsstandard i Sverige, 2002) är det i praktiken inte möjligt att ta fram en standard för god revisions sed som ska gälla i alla situationer utan standarden ska istället ses som basala principer som ska följas vid ett uppdrag. Enligt FAR (FARs revisionsbok, 2000) kan ett förväntningsgap i princip inte undvikas då inte bara intressenter och revisorer har olika förväntningar utan även intressenterna sinsemellan kan ha olika förväntningar på revisorn, främst beroende på vilken roll denna har, och kundens behov av redovisning och revision inom företaget.

Det finns mycket litteratur inom revision som behandlar problemet förväntningsgapet (t. ex. FAR Revision, 2005; Fant, 1994; Cassel, 1996; Koh & Woo, 1998; Dewing & Russell, 2002). Studier visar att revisorns situation (Cassel, 1996) och yrkesroll (Fant, 1994) har förändrats genom åren. Den största förändringen gäller revisorns roll som granskare respektive rådgivare. På 70-talet övergick revisorns roll till att vara mer rådgivande än vad den tidigare hade varit (Broberg & Jonasson, 1989). Broberg och Jonasson menar att den granskande delen av revisorns arbete finns oförändrad kvar men att den rådgivande delen har ökat alltsedan dess. Debatt uppstod då om revisorns oberoende. Oberoendet är en av de viktigaste delarna i revisorns yrkesroll (FARs revisionsbok, 2000) och är det som avgör om en revisor kan anta ett uppdrag eller inte. Oberoendet innebär till exempel att en revisor inte får vara alltför engagerad i ett företag, vare sig det gäller relationer till företagsledningen eller ekonomiskt intresse i organisationen. Ett annat exempel på hotat oberoende kan vara att en revisor granskar de beslut denne tidigare har varit delaktig i som rådgivare till företaget (FAR Revision, 2005). Den ökande rollen som rådgivare till företag ökar därmed risken för att revisorns oberoende hotas. Om kunden inte är medveten om de regler och rekommendationer som styr revisorns arbete, och säkerställer revisorns oberoende,

och kräver så mycket av revisorn att oberoendet kan hotas är revisorn tvungen att avsäga sig detta uppdrag. Vid så höga förväntningar från kundens sida kan ett förväntningsgap uppstå eftersom revisorn omöjligt, utan att äventyra sitt oberoende, kan uppfylla kundens förväntningar (FAR Revision, 2005).

Revisorns oberoende sattes åter i centrum i samband med de uppmärksammade kriser som har satts i samband med olika företags revisionsarbete (Koh & Woo, 1998). Under senare år har ett antal skandaler uppdagats, till exempel i Worldcom och Enron där redovisningen har manipulerats för att få en mer positiv bild av företaget (Ulick, 2005). Efter dessa skandaler hamnade revisorernas dubbla roll som granskare och rådgivare i fokus (Bolin & Kauppi, 2003) och krav på en omarbetning av reglerna för redovisning, lagstadgad revision, värdepappersmarknaderna och företagsstyrning inom den Europeiska unionen uppkom (Europeiska unionen, 2005). Detta arbete har lett till en ny revisionsstandard i Sverige som ersätter ”Revisionsprocessen”. Revisionsstandard trädde i kraft i januari 2004 och baseras på de internationella revisionsstandarderna, ISA (International Standards on Auditing) (RS Revisionsstandard i Sverige, 2002). Den innehåller grundläggande principer och vägledande kommentarer och innebär striktare regler och tydligare formuleringar av revisorns ansvar jämfört med vad som tidigare har funnits i Revisionsprocessen (FARs samlingsvolym, 2005). Reglerna ska förenkla relationen mellan revisor och kund och även förhindra att missförstånd uppstår. Om Revisionsstandard, trots den korta tidsperioden, har uppnått sitt syfte återstår att se.

Eriksson, Thelander och Toresson fann i sin studie från 1994 att det ofta finns olika förväntningar på revisorn och uppfattningar om vilken roll revisorn ska ha. Författarna konstaterade att detta leder till ett förväntningsgap vilket i sin tur kan leda till komplicerade situationer mellan de två parterna. De nämner också att småföretag utan ekonomisk kompetens är i behov av rådgivning från revisorn i högre grad än vad större företag är och att det därmed skulle kunna leda till fler missförstånd mellan revisor och företagsledning. En studie från 2005 av Eriksson och Vikström bekräftar Eriksson, Thelander och Toressons påstående om att småföretag förväntar sig betydande rådgivning av sin revisor, rådgivning som sträcker sig utanför revisorns lagstadgade revision.

## 1.2 Problemdiskussion

Enligt FAR är en revisor en person som:

*”är vald revisor i ett bolag, en förening eller annan sammanslutning och/eller en person som yrkesmässigt sysslar med revisions- och redovisningsfrågor och närliggande uppgifter”* (FARs revisionsbok, 2000, s. 11-12).

Den renodlade revisorsrollen är den traditionella lagstadgade rollen enligt exempelvis Aktiebolagslagen (1975:1385). Uppgifterna i den renodlade revisorsrollen består framförallt av två granskningsuppgifter; förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Under senare år har även en utvidgad revisorsroll tillkommit. Denna roll består främst av rådgivningsuppdrag. Den utvidgade revisorsrollen är inte lagstadgad utan kan anpassas efter kundens kompetens och behov. Revisorn måste dock alltid ta hänsyn till god revisorssed (FARs revisionsbok, 2000).

Den förändrade synen på revisorns roll har lett till att revisorns arbete har blivit alltmer komplext. Att revisorns uppdrag kan variera mellan att vara granskande och rådgivande kan leda till att revisorns oberoende hotas eftersom kundens krav ligger utanför den lagstadgade revisionen. Revisorn får agera rådgivare åt kunden men måste då se till att ett egenintresse

inte föreligger eftersom revisorns oberoende då hotas. Var denna gräns ligger kan vara svårt att avgöra och ett förväntningsgap kan då lätt uppstå. Även ur kundens synvinkel har relationen med revisorn blivit mer komplicerad eftersom denna ibland kan ha svårt att veta vad revisorns arbete egentligen innebär och omfattar. Detta kan leda till att revisor och kund har olika förväntningar på varandra och ett förväntningsgap kan då uppstå (FARs revisionsbok, 2000). Ett förväntningsgap kan uppstå både mellan revisor och kund och mellan revisor och allmänheten. Koh och Woo menar att det idag existerar ett förväntningsgap mellan revisorn och allmänheten (Koh & Woo, 1998).

Studier visar att förväntningsgap existerar i små företag (Eriksson & Vikström, 2005) och en annan studie visar att förväntningsgap existerar i medelstora företag (Brisenborn & Jonsson, 2004). En fallstudie av små- och medelstora företag visar dock att det *inte* finns något förväntningsgap mellan revisor och kund i små- och medelstora företag (Johansson & Vikberg, 2003). Studien på små företag är en kvalitativ fallstudie och studien på medelstora företag är en studie med en kvantitativ forskningsansats. Den tredje studien, genomförd av Johansson & Vikberg (2003), visar att det inte finns något förväntningsgap mellan revisor och kund. Uppsatsen med den kvantitativa ansatsen leder oss att tro att ett förväntningsgap ofta existerar i företag, medan kvalitativa studier (Johansson & Vikberg, 2003; Ericksson & Forsberg, 2004; Björkström, Olofsson & Töyrä, 2004) visar att det i enskilda fall går att undvika ett förväntningsgap. Detta leder oss att tro att förväntningsgapen ser olika ut i olika situationer. Vad orsakar ett förväntningsgap, det vill säga vilka faktorer ligger till grund för ett förväntningsgap? Det skulle vara intressant att undersöka detta vidare eftersom trots att många studier pekar på ett förväntningsgap betyder inte detta att ett sådant alltid existerar. Vi ställer oss därför undrande till *vilka* faktorer som ligger bakom ett förväntningsgap och om det dessutom kan finnas faktorer som revisor och kund inte är medvetna om men som eventuellt skulle kunna orsaka ett förväntningsgap.

Under årens lopp har det spekulerats mycket i vilka faktorer som kan vara bidragande till ett förväntningsgaps uppkomst. Dewing och Russel (2002) menar i sina studier att en av orsakerna till förväntningsgap är revisorns oberoende. Oberoendet, menar Dewing och Russel (2002), gör revisorn hämmad i sitt arbete. Andra faktorer som också sägs kunna påverka uppkomsten av ett förväntningsgap är brister i standarder och rekommendationer, orimliga förväntningar på revisorn från samhället/allmänheten och deras upplevda brister i revisorns arbete (Porter, återgiven i Erickson & Forsberg, 2004). Koh & Woo (1998) tillägger också att en alltför kortfattad revisionsberättelse, okunskap hos användarna och stor otydlighet beträffande revisorns oberoende och skyldigheter är faktorer som bidrar till att öka ett förväntningsgap.

En annan faktor som vi anser skulle kunna ligga bakom ett förväntningsgap är företagets storlek. En studie antar till exempel att förväntningsgapet är större bland små ägarledda företag än i större företag med egen ekonomiavdelning och ekonomisk kompetens (Björkström, Olofsson & Töyrä, 2004). FAR (FARs Revisionsbok, 2000) påstår att små företag kan vara i större behov av råd och synpunkter än större företag. Detta kan i sin tur innebära att små företag har högre förväntningar på revisorn, det vill säga att denne ska hjälpa dem med uppgifter som egentligen faller utanför revisorns arbetsuppgifter. Ett förväntningsgap kan då uppstå mellan revisorn och det lilla företaget. Detta får oss att tro att faktorer som skapar ett eventuellt förväntningsgap skiljer sig åt vad gäller små och medelstora företag. Frågan som då uppkommer är om olika faktorer möjligtvis ligger bakom förväntningsgapen i företag av olika storlekar, närmare bestämt i små företag med 10-49 anställda och medelstora företag med 50-249 anställda, definierade enligt Europeiska unionen (2005)

och därmed gällande definitioner i Sverige. Vi kommer i fortsättningen att utgå från dessa kategorier i våra bedömningar av eventuella förväntningsgap.

Som nämnts tidigare infördes en ny revisionsstandard i Sverige 2004, vars syfte är att förenkla relationen mellan revisor och kund. Revisionsstandard skulle alltså kunna vara en faktor som bidrar till att reducera ett förväntningsgap. Vår hypotes är att de klarare formuleringarna om revisorns ansvar bör leda till att det så kallade förväntningsgapet minskar eller rent av försvinner.

Med det tidigare nämnda i beaktande kan vi konstatera att det råder delade meningar om huruvida det föreligger ett förväntningsgap eller inte i olika situationer. Vi väljer att fokusera på om ett eventuellt förväntningsgap kan se olika ut i företag av olika storlekar.

### **1.2.1 Problemformulering**

Uppsatsens främsta problemformuleringar är:

- Vilka faktorer kan ligga bakom ett eventuellt förväntningsgap?
- Vilka faktorer kan bidra till att reducera ett förväntningsgap?

### **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka faktorer som ligger bakom ett eventuellt förväntningsgap mellan revisor och kund i företag av två olika storlekar, närmare bestämt små företag och medelstora företag och att kunna klargöra eventuella likheter och skillnader mellan dessa förväntningsgap.

## 1.4 Disposition

Uppsatsen består av följande delar:

- **Kapitel 1 – Inledning:** Uppsatsen inleds med en bakgrundsdiskussion om revisorns föränderliga roll och det förväntningsgap som kan uppstå mellan revisorer och kunder. Detta följs av ett resonemang kring ett avgränsat problem.
- **Kapitel 2 – Metod:** Syftet med kapitlet är att beskriva vald forskningsmetod och motivera valet av att använda en kvalitativ metod och utföra undersökningen i form av en fallstudie. Kapitlet beskriver även hur det fortsatta arbetet med uppsatsen kommer att gå tillväga.
- **Kapitel 3 – Teoretisk referensram:** Detta kapitel kommer att närmare studera ämnet förväntningsgapet, hur det har uppkommit och vilka tillvägagångssätt som finns för att minimera det. Kapitlet kommer även att redogöra för teori som behandlar revisorns roll och ansvar gentemot kunden, där vi bland annat kommer att redogöra för lagstiftning, rekommendationer och seder inom revisorskåren.
- **Kapitel 4 – Empiri:** Syftet med detta kapitel är att presentera våra empiriska studier, vars resultat bygger på intervjuer med två revisorer och två kunder. Resultaten kommer även att ställas mot varandra för jämförelse mellan de två fallen.
- **Kapitel 5 – Analys:** I detta avsnitt kommer resultaten som presenterades i föregående kapitel att jämföras med teori som beskrivits i den teoretiska referensramen. Våra egna tankar kring ämnet kommer även att presenteras.
- **Kapitel 6 – Slutsats:** Detta kapitel kommer att presentera slutsatser som dragits i analysen och peka på viktiga faktorer bakom ett eventuellt förväntningsgap i Fall Stort och Fall Litet. Uppsatsens problemformuleringar kommer att besvaras och syftet kommer att uppfyllas.
- **Kapitel 7 – Slutlig diskussion:** I uppsatsens sista kapitel kommer förslag på framtida forskningsområden att ges och våra egna reflektioner kring uppsatsen och ämnet kommer att presenteras.

## 2 Metod

---

*Syftet med kapitlet är att beskriva vald forskningsmetod och motivera valet av att använda en kvalitativ metod och utföra undersökningen i form av en fallstudie. Kapitlet beskriver även hur det fortsatta arbetet med uppsatsen kommer att gå tillväga.*

---

### 2.1 Undersökningsstrategi

Undersökningsmetoden aktörsorienterade systemstudier genomförs ofta genom fallstudier (Lundahl & Skärvad, 1999). Ett aktörsorienterat synsätt innebär att aktörerna och deras uppfattningar, värderingar och motiv undersöks, något som i sin tur är det som styr handlingar och beslut. En förståelse för verkligheten och de eventuella problem som aktörerna uppfattar måste skapas och det måste även finnas en acceptans för att det finns flera olika sätt att uppfatta situationer på (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). Fallstudier genomförs ofta för att få en djupare förståelse för aktörerna och dess ageranden (Lundahl & Skärvad, 1999). Fallstudier lämpar sig även för områden som tidigare studerats där nya infallsvinklar behöver tas fram (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001).

Vanligtvis separeras explorativa, deskriptiva, förklarande, diagnostiska och utvärderande undersökningar. Vårt angreppssätt kan ses som en deskriptiv fallstudie. Denna metod innebär att ett antal fall som beskriver tekniker och praktik väljs ut (Ryan, Scapens & Theobald, 2002). Genom att använda denna metod kan vi titta på skillnader mellan litteratur och empiri och testa de teorier som lagts fram i referensramen (Lundahl & Skärvad, 1999).

Förväntningsgapet är ett väl studerat ämne och flera uppsatser med kvantitativ ansats har gjorts för att konstatera att ett förväntningsgap föreligger i relationen mellan en revisor och en kund (t.ex. Brisenborn & Jonsson, 2004; Eriksson & Forsberg, 2004; Eriksson, Thelander & Toresson, 1994). I vår fallstudie har vi valt att intervjua en godkänd och en auktoriserad revisor samt två företag, ett för respektive kategori av små- och medelstora företag (se def., avsnitt 2.3.2). Dessa företag är kunder till den utvalda revisorn och vi har därmed fyra intervjuer men endast två olika fall. Detta för att få en så djupgående syn på förväntningsgapet som möjligt. Studien är en kvalitativ fallstudie och vi kan därmed inte generalisera om hur förväntningsgapet i små och medelstora företag ser ut utan istället skapa oss en uppfattning om vilka faktorer som skulle kunna ligga bakom ett eventuellt förväntningsgap i dessa kategorier av företag och närmare bestämt i dessa två företag. För att kunna generalisera kring vilka faktorer som kan skapa respektive reducera ett förväntningsgap mellan en revisor och en kund krävs en kvantitativ studie, något som inte kommer att genomföras i denna uppsats.

#### 2.1.1 Avgränsningar

Vi väljer att endast vända oss till godkänd eller auktoriserad revisor i våra intervjuer. Denna avgränsning beror på att dessa två kategorier av yrkesmän och -kvinnor har ett ansvar gentemot gällande lagstiftning, vilken vi utgår ifrån i vår studie.

### 2.2 Metoder för litteraturstudie

För att öka läsarens förståelse för ämnet förväntningsgapet och för att underlätta för vår fortsatta empiriska studie valde vi att redogöra för litteratur kring revisorn, revisorns roll och revision, med syftet att bredda och fördjupa kunskapen i ämnet. Detta innebär att vi

börjar med att studera ett brett ämnesområde för att slutligen specialisera oss på ett mindre problemområde. De teorier som studerats ska senare ligga till grund för att förstå och förklara de empiriska studierna genom att kunskap som redan finns inom ämnet har sammanfattats och analyserats. Kunskapen ska logiskt grupperas så att läsaren själv kan dra egna slutsatser och göra egna tolkningar utifrån information som givits (Patel & Davidson, 1994).

### **2.2.1 Informationsinsamling**

Vår litteraturstudie startade med att vi studerade relevant litteratur, elektronisk information och uppsatser för att skapa oss en uppfattning om ämnet. Efter att ha skapat oss en överblick om förväntningsgapet mellan revisor och kund valde vi att inrikta oss på information som behandlade de olika faktorer som kan ligga bakom ett förväntningsgap och även studier som rörde förväntningsgapet i företag av olika storlekar. I detta skede av informationsinsamlingen använde vi oss av sekundärdata, det vill säga data som ursprungligen samlats in av någon annan för ett annat syfte eller ändamål (Lundahl & Skärvad, 1999). Under informationssökningarna använde vi oss av ett flertal sökord, däribland förväntningsgap/et/, förväntningar och revisorsrollen. För att utöka vårt informationsspann använde vi oss även av sökorden the expectation gap och the audit expectation gap. Via referenslistor i tidigare studier och litteratur kunde vi spåra mer relevant information inom det specifika problemområdet.

En stor del av referensramen är baserad på litteratur utgiven av FAR. Detta gäller även tidigare publicerade uppsatser som vi har använt oss av i studien. Eftersom uppsatsen behandlar ämnena revision och revisorer anser vi det nödvändigt att använda oss av FARs litteratur i stor utsträckning eftersom det är denna förening som publicerar rekommendationer som revisorer måste rätta sig efter. Denna information kan ses som partisk när den behandlar ämnet förväntningsgapet men trots detta har vi i stor utsträckning valt att utgå från denna information. I vår analys kommer det att framkomma om den information som FAR tillhandahåller om förväntningsgapet kan tillämpas på de specifika fallen, genom jämförelser mellan denna litteratur och de empiriska resultaten av intervjuerna. Informationen från FAR kompletteras och bekräftas även av andra källor i uppsatsen.

### **2.3 Metoder för empirisk studie – att genomföra en fallstudie**

Vår empiriska studie innebär en insamling av primärdata, det vill säga material i form av förstahandsrapporteringar som utredaren själv har samlat in (Patel & Davidson, 1994). Insamlingen av primärdata består i vårt fall av intervjuer med revisorer och revisionsansvariga på två företag. Vårt arbete kommer att genomföras i form av en fallstudie, vilket innebär att undersökningen består av ett eller ett fåtal fall som studeras detaljerat och djupt (Lundahl & Skärvad, 1999).

När en fallstudie genomförs förekommer ett antal olika steg i arbetet. Det första steget innebär en insamling av data som görs för att kunna beskriva fallet. Insamlingen styrs av ett antal olika faktorer, till exempel vilka data som är tillgängliga för undersökaren. I arbetets andra steg beskrivs fallet. I det tredje steget tolkas fallet utifrån aktörernas synsätt. Under arbetets fjärde och sista steg söker undersökaren efter mönster i fallet eller fallen. Fallstudier utgår från detta arbetssätt (Lundahl & Skärvad, 1999).

### 2.3.1 Val av studieobjekt

Vår studie inriktar sig, som tidigare nämnt, på små och medelstora företag. Anledningen till att vi valde att inrikta oss på denna typ av företag är att de är starkt överrepresenterade i hela Europa, däribland Sverige (Europeiska arbetsmiljöbyrån, 2005). Definitionen av små och medelstora företag är enligt EU följande;

- Mycket små företag (mikroföretag) 0 till 9 anställda
- Små företag 10 till 49 anställda
- Medelstora företag 50 till 249 anställda

(Europeiska unionen, 2003)

Vi har valt att inrikta oss på små (10-49 anställda) och medelstora företag (50-249 anställda).

Vad gäller revisorer har vi valt att vända oss till en och samma revisionsbyrå. Anledningen till detta är att olika revisorsbyråer har olika sätt att arbeta på. God revisionsmed utvecklas till exempel på de stora revisionsbyråerna (FAR Revision, 2005) och detta kan påverka hur mycket och på vilket sätt byrån arbetar med frågor kring förväntningsgapet mellan revisor och kund. Genom personliga kontakter på revisionsbyrån KPMG i Sävsjö fick vi möjlighet att komma i kontakt med revisorer på KPMG i Nässjö. Genom kontakt via telefon och mail diskuterades ämnet, syftet med uppsatsen och problemformuleringar. Revisorerna valde själva ut företag som de ansåg lämpliga, det vill säga företag som de skulle vilja titta närmare på och där de ansåg att olika förväntningar eventuellt kunde föreligga. Lundahl och Skärvad (1999) påpekar att avvikande fall ofta är intressanta att undersöka, det vill säga speciellt framgångsrika eller problematiska fall, även kallade ”vackra” eller ”fula” fall. Vi har valt att fokusera på två fall som båda klassas som ”fula” fall, det vill säga problematiska fall, då vårt syfte är att försöka belysa förväntningsgapets bakomliggande faktorer i de två företagsstorlekarna. Revisorerna tog första kontakten med företagen för att försäkra sig om att de verkligen ville ställa upp och därefter sköttes kontakten med företagen av oss. Under den fortsatta kontakten diskuterades problemet och syftet med uppsatsen för att klargöra vad vi eftersökte och intervjuunderlag skickades ut till både revisorer och företag.

Att låta revisorerna själva välja ut företag kan anses orsaka partiskhet i undersökningen. Eftersom ett förväntningsgap är ett problem mellan revisor och kund är detta en känslig fråga för revisorer och vi valde därför att låta dessa själva välja ut vilka fall de ville att vi skulle studera. Detta urvalssätt ledde även till att vi fick eventuellt problematiska fall, som diskuterats ovan, något som var en förutsättning för undersökningen eftersom syftet var att undersöka vilka faktorer som skulle kunna ligga bakom ett eventuellt förväntningsgap. Ett problem med att låta revisorerna själva välja ut företagen kan vara att företagen känner att de inte kan vara helt ärliga eller öppna i sina svar eftersom de är medvetna om att revisorerna känner till intervjuerna och dess syfte. Detsamma kan gälla revisorerna som kanske inte vill uttala sig om exempelvis revisionsansvariges kunskaper respektive brist på kunskaper i ämnet. Detta problem gick dock inte att undvika eftersom uppsatsen bygger på problematiska fall som bara kan tas fram på detta sätt. Eftersom vi var medvetna om detta problem fick vi ställa intervjupersonernas svar mot varandra och titta på skillnader mellan svaren och dra slutsatser utifrån dessa, något som görs i empirikapitlet.



### 2.3.2 Informationsinsamling – genomförande av intervjuer

Det första steget i de arbetssteg vi tidigare diskuterade i 2.3. innebär att information samlas in för att kunna beskriva det studerade fallet (Lundahl och Skärvad, 1999). I vårt fall skedde detta genom intervjuer. En fördel med att använda sig av intervjuer är att dessa har hög grad av flexibilitet. Intervjuaren kan ställa följdfrågor och svaren kan utvecklas och fördjupas, något som inte är möjligt i till exempel enkätundersökningar (Bell, 2000).

De personliga intervjuerna har genomförts av alla tre författare. En ledde intervjun och två tog anteckningar och bidrog också med relevanta följdfrågor. Vi använde oss även av en bandspelare för att ingen information skulle utelämnas. Vi skickade ut intervjuunderlaget till de berörda några dagar i förväg vilket gav bättre möjligheter för informanten att förbereda sig och reda ut eventuella oklarheter i förväg. Det större företaget behövde dock ingen tid för förberedelse utan fick höra frågorna först under intervjun. Detta kunde tyda på att Fall Stort inte ville ställa upp på intervjun och gjorde det endast för att revisorn bad dem. Anledningen till detta var troligtvis att de ansåg att olika förväntningar inte förelåg. I intervjuerna använde vi oss av öppna frågor där inga fasta svarsalternativ fanns, för att få ut så mycket viktig information som möjligt. Detta ledde till en låg grad av standardisering. Intervjuerna hade även en låg grad av standardisering, då vi tillät följdfrågor och utsvävningar utifrån de planerade intervjufrågorna, från båda parter sida (Patel & Davidson, 1994). En fördel med detta är att svaren kan bli mer ”uttömmande och nyanserade”. Likaså är icke standardiserade frågor lämpliga vid insamling av så kallade ”mjuka data”, det vill säga information om hur olika personer uppfattar situationer etc. (Lundahl & Skärvad, 1999, s. 92). Intervjumetoden vi har använt oss av kan benämnas vara en så kallad fokuserad intervju. Detta innebär att något frågeformulär inte används utan istället finns en given struktur som intervjun ska följa, utan fasta svarsalternativ. En fördel med en fokuserad intervjumetod är att strukturen för intervjun är fastställd i förväg och att analysen i efterhand då blir lättare att utföra (Bell, 2000).

För att undvika missförstånd klargjorde vi redan tidigt att intervjumaterialet skulle behandlas anonymt, det vill säga att revisorns och kundens namn utelämnades i uppsatsen. Detta för att skapa en större öppenhet hos informanten så att denna skulle känna sig trygg i att kunna lämna ut information beträffande revisor respektive kund. Detta är en viktig del i informationsinsamlingen eftersom känslig data annars kan utelämnas (Lundahl & Skärvad, 1999). Det är också viktigt att syftet med intervjun klargörs och att intervjupersonen blir varse om att just hans/hennes bidrag är viktigt (Patel & Davidson, 1994). I vårt fall besitter dessutom intervjupersonen en hel del kompetens/kunskap som annars riskeras att gå miste om. Dessutom är det viktigt att intervjupersonen klart och tydligt informeras om hur dennes bidrag kommer till nytta (Patel & Davidson, 1994).

Inför intervjuer bör långa frågor undvikas då de lätt kan bli vilseledande eller missförstådda. Även ledande frågor som gör att intervjuarens egen åsikt lyser igenom bör undvikas. Det är också viktigt att svåra och främmande ord, värdeladdade ord och uttryck undviks, samt oklara och tvetydiga ord som kan förvirra intervjupersonen (Patel & Davidson, 1994).

### 2.3.3 Metod för sammanställningen av intervjusvaren

För att underlätta för läsaren och för att möjliggöra en sammanställning och en jämförelse av intervjusvaren har dessa analyserats enligt ett antal kategorier. Dessa kategorier gäller både för kundernas och revisorernas svar och lyder som följer: *revisionens syfte, revisorns roll* och *förväntningar på revisorn*. Även analyskapitlet följer denna kategoriserade struktur.

## 2.4 Metodproblem

Undersökningar och inte minst fallstudier kan mötas av många olika metodproblem. Två viktiga begrepp att beakta i detta sammanhang är validitet och reliabilitet. Validitet innebär ”frånvaro av systematiska mätfel”, det vill säga att de mätinstrument som används mäter vad som avses att mäta (Lundahl & Skärvad, 1999). Validitet benämns ofta som undersökningens giltighet, vilket i sin tur innebär att om undersökningar inte mäter det som ska mätas spelar det ingen roll om mätningen är bra då den inte avspeglar den verklighet som var avsedd att visa. För att öka validiteten är det viktigt att berörda parter blir upplysta om syftet med undersökningen (Patel & Davidson, 1994). För att öka vår validitet försökte vi så klart och tydligt som möjligt att klargöra vårt syfte med studien för våra respondenter. Dessutom sände vi en sammanställning av våra intervjuer till respondenterna för att än en gång få bekräftat att inga missförstånd uppkommit vilket i sig också anses stärka validiteten (Patel & Davidson, 1994).

Reliabilitet innebär vilken grad av tillförlitlighet en undersökning har, det vill säga ”frånvaro av slumpmässiga mätfel” (Lundahl & Skärvad, 1999). Reliabiliteten kan ökas genom att undersökningen upprepas där god reliabilitet kännetecknas av att undersökningens resultat blir det samma oavsett vem som utför den (Patel & Davidson, 1994). Det är för oss svårt att bedöma om samma resultat skulle uppnås om någon helt annan skulle ha utfört intervjuerna i en liknande undersökning då det är möjligt att respondenterna kan ha påverkats av omständigheter som platsen eller situationen i sig. Vi har dock försökt att öka vår reliabilitet genom att intervjua respondenterna i deras dagliga arbetsmiljö. Utifrån denna information försökte vi tolka svaren. Informationen behandlades anonymt eftersom informanten då kunde lämna ut information som inte hade varit möjlig att lämna ut om företag och revisor hade namngetts. Detta för att revisorernas och företagets rykten skulle kunna påverkas. Ett vanligt förekommande problem med anonyma fallstudier är att dessa lätt blir ”artificiella” och mindre intressanta än öppna icke-anonymiserade fallstudier (Lundahl & Skärvad, 1999). Detta har vi försökt lösa genom att så långt som möjligt tillhandahålla information om informanterna utan att avslöja revisorernas och företagets identiteter, något som vi inte anser är nödvändigt för att slutföra uppgiften på ett tillfredsställande sätt.

## 2.5 Fallbeskrivning

Som nämnts ovan har vi valt att låta medverkande i intervjuerna förbli anonyma. Detta för att så mycket information som möjligt skulle kunna lämnas ut av informanterna (Lundahl & Skärvad, 1999). Utifrån detta kan vi endast göra en begränsad, men i vårt tycke fullt tillräcklig, fallbeskrivning.

### 2.5.1 KPMG

1923 startades Bohlins Revisionsbyrå av Lars Ture Bohlin. Från och med 1989 och fram till 1993 var KPMG Bohlins Revisionsbyrås internationella samarbetspartner. Under 1993 ändrades Bohlins Revisionsbyrås firmanamn till KPMG Bohlins AB som i dagligt tal idag är kort och gott KPMG (KPMG, 2005).

Idag har KPMG över 100 000 medarbetare med verksamhet i 148 länder (KPMG, 2005). I Sverige finns idag 1600 medarbetare vid totalt 80 kontor runt om i landet (KPMG, 2005). KPMG har sedan 1952 haft kontor i Nässjö och är idag 16 medarbetare varav fyra är auktoriserade revisorer och tre är godkända revisorer (KPMG, 2005).

De revisorer vi ska använda oss av i vår fallstudie är båda verksamma i Nässjö som auktoriserad respektive godkänd revisor.

## **2.5.2 Företagsbeskrivning**

### **Fall Stort**

Fall Stort tillhandahåller fem behandlingsenheter inom omvårdnad, rehabilitering och behandling för personer med psykiska funktionshinder, förvärvade hjärnskador, demens och missbruk. Fall Stort har idag ungefär 125 anställda, varav ett flertal av dessa arbetar deltid.

### **Fall Litet**

Fall Litet hyr ut och tvättar mattor, tvättar arbetskläder, gardiner, handdukar m.m. åt andra företag. Företaget har 14 anställda varav 12 är helårsanställda.

### 3 Teoretisk referensram

---

*Detta kapitel kommer att närmare studera ämnet förväntningsgapet, hur det har uppkommit och vilka tillvägagångssätt som finns för att minimera det. Kapitlet kommer även att redogöra för teori som behandlar revisorns roll och ansvar gentemot kunden, där vi bland annat kommer att redogöra för lagstiftning, rekommendationer och seder inom revisorskåren.*

---

#### 3.1 Förväntningsgapet

##### 3.1.1 Vad är förväntningsgapet?

Förväntningsgapet är ett omdiskuterat område och därför är även definitionerna på detta många. Även om definitionerna skiljer sig åt är de alla överens om att förväntningsgapet är skillnaden mellan vad kunden förväntar sig att en revisor ska göra, och vad revisorn faktiskt får göra enligt sed. FAR definierar förväntningsgapet enligt följande;

*”Ett ‘förväntningsgap’ uppstår lätt när de olika intressenternas förväntningar på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra” (FAR revision, 2005, s.139).*

Den som först definierade begreppet förväntningsgapet var Liggio (1974). Liggio definierade förväntningsgapet som skillnaden i förväntningarna på revisorns arbete mellan *användarna av de finansiella rapporterna* och *revisorerna själva*. Cohen Commission (1978) är en kommission utsedd av American Institute of Certified Public Accountants som utvidgade den ursprungliga definitionen av Liggio med att förklara att förväntningsgapet är skillnaden mellan vad *allmänheten* förväntar sig av revisorn och vad *revisorn* ska åstadkomma (Commission on Auditors Responsibilities, 1978).

Även Porter identifierar förväntningsgapet. Porter menar att förväntningsgapet består av två olika komponenter, *rimlighetsgap* och *utförandegap* (Porter, återgiven i Dewing & Russell, 2002). Porter menar att rimlighetsgapet är vad allmänheten förväntar sig att revisorn ska utföra och vad revisorn rimligen kan förväntas utföra. Utförandegapet beskriver Porter som vad allmänheten kan förvänta sig att revisorn ska utföra och vad de i själva verket kan utföra. Utförandegapet delas in i ytterliggare två underkomponenter; *Otillräcklig reglering* och *otillräckligt utförande*. Otillräcklig reglering kännetecknas av revisorns plikter enligt lag och rekommendationer och vad som rimligtvis kan förväntas utföras av revisorn. Otillräckligt utförande är det gap som föreligger mellan allmänhetens uppfattning om revisorns arbetsuppgifter och revisorns faktiska prestation (Porter, återgiven i Dewing & Russell, 2002).

Enligt Europeiska kommissionens “grönbok” finns det väsentliga skillnader mellan vad allmänheten förväntar sig av en revision och vad revisorskåren anser att en revisor ska göra (Europeiska kommissionen, 1996), ett så kallat förväntningsgap. Förväntningsgapet är ett stort problem för revisorer eftersom ett stort gap leder till låg trovärdighet och låg prestige i deras arbete (Europeiska kommissionen, 1996). Javefors och Enquist (1997) hävdar att förväntningsgapet även skulle kunna sägas vara ”ett uttryck för ett ökat misstroende mot revisorer som uppstått till följd av att de tillåter att manipulerad och vilseledande information når marknaden i oreviderat skick”. Javefors och Enquist (1997) menar att ett förväntningsgap skulle kunna ses som ett hot mot betydelsen av revisorernas arbete men också som en möjlighet för revisorerna att tillfredsställa en ny typ av uppgifter som efterfrågas av kunderna, uppgifter som deras ordinarie revisorer inte kan lösa (Javefors & Enquist, 1997).

Koh och Woo (1998) menar att ett förväntningsgap föreligger där revisorernas uppgifter och ansvar inte stämmer överens med kundens uppfattning om vad revisorn skall göra.

Dewing och Russel (2002) anser att det finns två olika sätt att se på förväntningsgapet, ett lite snävare; *uppfattningsgapet* och ett lite bredare; *okunnighetsgapet*. Uppfattningsgapet definieras som kundens och revisorns olika uppfattningar om dennes skyldigheter. Uppfattningsgapet leder vidare till ett okunnighetsgap (Dewing & Russell, 2002).

### 3.1.2 Orsaker till förväntningsgapet

Cohen Commission som identifierade förväntningsgapet som skillnaden i förväntningar mellan revisorn och de finansiella användarna menar att brister i revisionsberättelsen kan leda till hinder mellan revisorn och användarna i kommunikationen av den finansiella informationen. Cohen Commission anser också att det finns en viss förvirring, från användarnas sida, över vilket ansvar företagsledningen respektive revisorn har. Det standardiserade språket tros också vara en bidragande orsak till förväntningsgapet då revisionsberättelsen mer har blivit en symbol som varken läses eller förstås till fullo av användarna (Commission on Auditors Responsibilities, 1978).

Porter tar i sin studie upp varför ett förväntningsgap uppstår (Porter, återgiven i Erickson & Forsberg, 2004). Porter hävdar att 50 % av förväntningsgapen mellan revisorn och allmänheten beror på brister i standarder och rekommendationer, att 34 % beror på orimliga förväntningar från samhället på revisorn och att 16 % av förväntningsgapen uppkommer på grund av samhällets upplevda brister i revisorns arbete (Porter, återgiven i Erickson & Forsberg, 2004).

Dewing och Russel (2002) menar att en av orsakerna till förväntningsgapet är revisorns oberoende. På grund av revisorns oberoende begränsas möjligheterna för revisorn att tillfredställa kunden fullt ut. Revisor och kund har därmed olika förväntningar och uppfattningar om vad som ska utföras. Författarna menar också att revisorn har för lite skyldigheter och att dessa måste utvecklas, bland annat inom områden som att avslöja bedrägerier. Dessutom menar författarna att det finns ett behov av ett större oberoende vid övervakningen av revisorns arbete (Dewing & Russel, 2002).

Koh och Woo (1998) sammanfattar ett flertal studier som behandlar orsaker till och metoder för att reducera ett förväntningsgap. Enligt artikeln kan en orsak till ett förväntningsgap vara en alltför kortfattad revisionsberättelse. En alltför kort revisionsberättelse klargör inte vad revisionsuppdraget omfattar och innebär. En andra orsak är en okunskap bland användarna av den finansiella informationen. Studier visar att användare med större kunskap om ämnet revision lägger mindre ansvar på revisorn än en användare med mindre kunskap, vilket tyder på att det finns ett större förväntningsgap mellan revisorn och en mindre utbildad användare. En tredje orsak anses vara att gränserna för revisorns oberoende och skyldigheter inte är tillräckligt tydliga. Denna otydlighet kan skapa förvirring för en användare som inte vet vad revisorns uppdrag omfattar som då kan leda till att ett förväntningsgap uppstår (Koh & Woo, 1998).

Enligt FAR (FAR Revision, 2005) uppstår ett förväntningsgap när kundens förväntningar inte stämmer överens med vad revisorn får och kan göra. Orsaken till ett förväntningsgap beror ofta på att kunden inte har kunskap om de lagar och rekommendationer som revisorn till stor del styrs av och därför inte alltid har möjlighet att uppfylla kundens förväntningar (FAR Revision, 2005).

### 3.1.3 Åtgärder för att reducera ett förväntningsgap

Redan 1978 ansåg Cohen Commission, som tidigare nämnts, att revisionsberättelsen kan bidra till ett förväntningsgap. För att undvika detta rekommenderar de att revisionsberättelsen blir tydligare och att den dessutom ska beskriva revisorns roll och ansvar. Likaså sägs också i Koh och Woos studie (1998) att en kort och otydlig revisionsberättelse kan bidra till ett förväntningsgap. Revisionsberättelser bör därför utökas till att innehålla vad revisionsuppdraget omfattar och innebär. Detta skulle leda till att användarnas uppfattning om företagsledning och revisors ansvar skulle ändras, något som skulle minska risken för ett förväntningsgap. Allmänheten bör också informeras om betydelsen och innebörden av en revisionsberättelse (Koh & Woo, 1998).

Som nämnts tidigare kan okunskap bland användare av finansiell information leda till ett förväntningsgap uppstår mellan revisor och kund (Koh & Woo, 1998). Enligt artikeln av Koh och Woo (1998) bör den allmänna kännedomen om ett revisionsuppdrag och dess begränsningar ökas för att ett förväntningsgap ska kunna reduceras. Författarna anser att varje tillfälle som ges för att kunna öka kännedomen måste tas, till exempel vid en bolagsstämma. Författarna tillägger dock att vidare forskning krävs för att kunna avgöra hur denna utbildning av användare ska kunna ske. Artikeln (Koh & Woo, 1998) hävdar också att mer strukturerade arbetssätt kan reducera ett förväntningsgap, genom till exempel stöd och hjälpmedel för beslutsfattande och insamling av data, som gör arbetssättet mer konsekvent. Humphrey, Moizer och Turley anser att otydligheten som uppstår av att revisorns skyldigheter och oberoende inte är klart definierade kan avhjälpas genom tre förslag (Humphrey et al, återgiven i Koh & Woo, 1998). För det första bör en oberoende enhet för revision upprättas för att utöka revisorernas oberoende genom att utnämmandet av revisorer i stora företag övervakas, och för att reglera revisorsarvodena. För det andra bör revisorernas skyldigheter utökas så att de tydligare omfattar skyldigheter gentemot aktieägare, kreditgivare och potentiella aktieägare. För det tredje bör det tydligt anges att revisorerna har en plikt att upptäcka bedrägeri. Humphrey et al anser inte att tidigare nämnda förslag på arbete för reduktion av ett förväntningsgap är tillräckliga utan att dessa tre förslag måste följas (återgiven i Koh & Woo, 1998). Porter föreslår att när en revisor väl har kritiserats av allmänheten bör den kritiserade uppgiften analyseras för att undersöka vilken del av förväntningsgapet denna uppgift tillhör. Korrigering handlar bör då tas för att rätta till problemet (Porter, återgiven i Koh & Woo, 1998).

Dewing och Russell (2002) menar att med hjälp av en oberoende reglerande byrå, som har till syfte att övervaka utförandet av revisorns verksamhet, kan ett förväntningsgap reduceras. Övervakningen kommer leda till ökad kvalitet och trovärdighet inom revision. I sin studie menar Dewing och Russell att revisorns oberoende, skyldigheter för att upptäcka bedrägerier samt övervakningen av revisorerna är några av de faktorer som är viktiga att beakta för att kunna minska ett förväntningsgap. Okunnighetsgapet, som nämnts tidigare, kan reduceras genom att utbilda allmänheten och i första hand revisorernas kunder om revisorns skyldigheter (Dewing & Russel, 2002).

För att kunna reducera ett förväntningsgap krävs det enligt Europeiska kommissionens grönbok (1996) att revisionsberättelsen utökas till att innehålla mer information om vad revisorn egentligen har gjort, vilka standarder han har använt sig av i sitt arbete och om den finansiella informationen om företaget uppfyller lagar och rekommendationer. Det är även nödvändigt att revisorn tydligt anger om denne har varit tvungen att avvika från god revisionssed för att på ett mer effektivt sätt uppnå målet med revisionen (Europeiska kommissionens grönbok, 1996).

FAR (FAR Revision, 2005) ger två konkreta förslag till hur man kan reducera förväntningsgapet; att intressenterna tydligt informeras om revisorns lagstadgade roll och dess inbörd samt att det tydligare visas vad som är styrelse och VD:s ansvar respektive revisorns ansvar. Rekommendationen RS 210 säger att både revisorn och klienten ska definiera villkoren för uppdraget. Dessa villkor sammanställs i ett uppdragsbrev för revision (RS Revisionsstandard i Sverige, 2002).

### 3.2 Vad revision innebär och dess syfte

Revision innebär en granskning av ett företags förvaltning och redovisning. Granskningen kan ske av en utomstående revisor eller en internt anställd revisor. Revisionen utförs oftast löpande under året, för att i ett tidigt skede upptäcka felaktigheter och problem så att dessa kan åtgärdas före bokslut. Revisorns tyngdpunkt i granskningen är på årsbokslutet och årsredovisningen. Större, börsnoterade företag, har även en granskning av delårsboksluten (Carlberg Belfrage, 2003). Målet med revision är att skriva en revisionsberättelse där revisorn bedömer årsredovisningen och VD och styrelsens förvaltning. Syftet med revision blir därmed att ta fram ekonomisk trovärdig information om företaget samt att se över huruvida styrelse och VD fullgör sina uppdrag gentemot företaget (FARs revisionsbok, 2000). Ett annat syfte skulle även kunna vara att påverka bolagets framtida redovisningsverksamhet (Värdal, återgiven i Moberg, 1986). Enligt FAR (Revisionsbok, 2000) är revision grundläggande för ett väl fungerande samhälle och näringsliv. Det är framför allt företagens ägare och ledning som behöver information om företaget men även övriga intressenter, såsom kreditgivare och kunder, har stor nytta av revision.

Revisorns huvuduppgift i sitt arbete med granskningen av redovisningen är att se över redovisningens allmänna kvalitet, inte att hindra eller upptäcka olagligheter, såvida inte särskilda misstankar om ekonomiska brott finns. Revisorn ska dessutom i sitt uppdrag bedöma hur stor risken är för felaktigheter i redovisningen – främst sådana felaktigheter som väsentligt kan påverka bilden av ett bolags resultat och ställning (Carlberg Belfrage, 2003).

### 3.3 Revisorns roll

Rollen som revisor kan tyckas ganska okomplicerad i *allmänhetens ögon*. I Nationalencyklopedin, till exempel, förklaras ordet revisor enligt följande;

*”Person som vanligen har som yrke att utföra – revision och därmed förenlig verksamhet till exempel rådgivning på redovisnings- och skatteområdet. För lagstadgad revision krävs att revisorn har den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållande som fordras för att fullgöra uppdraget med hänsyn till arten och omfånget av organisationens verksamhet” (1994).*

Vid närmare granskning av lagstiftning och rekommendationer visar sig dock rollen som revisor bli alltmer komplex. Idag kan revisorns arbetsuppgifter delas in i två olika roller (FARs revisionsbok 2000), den *renodlade revisorsrollen* där revisorns främsta uppgift är att kontrollera och granska redovisningen samt att kontrollera att inga ekonomiska brott har begåtts och att gällande bestämmelser har efterlevts (Carlberg Belfrage, 2003) och den *utvidgade revisorsrollen* som är den rådgivande delen av revisorns arbetsuppgifter som tillkommit under senare år (FARs revisionsbok, 2000). Detta är dock inget allmänheten har någon större kännedom om utan endast de med större erfarenhet av revision. För ett litet företag med relativt dålig ekonomisk kunskap och kompetens behöver revisorns roll inte vara något självklart. Ett sådant företag kanske bara känner till en allmän definition av en revisor

och dennes roll och inte vad revisorns arbete egentligen innebär. Detta kan skapa olika förväntningar mellan det lilla företaget och revisorn.

### 3.3.1 Den renodlade revisorsrollen

Problem mellan kund och revisor kan uppstå om kunderna har olika förväntningar på revisionen och olika uppfattningar om vad revision innebär. För att reducera detta problem och för att förstå den renodlade revisorsrollen måste det finnas kunskap om vad revisorn får och inte får göra enligt lag (FARs revisionsbok, 2000). Benämningen den renodlade revisorsrollen syftar på den lagstadgade delen av revisorns arbetsuppgifter. Enligt 5 § i Revisionslagen (1999:1079) ska revisorn ”granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning”. Granskningen ska vara så ingående som god revisors sed kräver.” Lagstiftningen finns även i bland annat Aktiebolagslagen (1975:1385) och Revisorslagen (2001:883). Aktiebolagslagen och Revisorslagen förklarar dock inte vad god revisors sed innebär. För att underlätta revisorns arbete har FAR istället utarbetat ett antal etiska regler (FARs Samlingsvolym, 2005, s. 117)(se bilaga 4). Dessa regler ska förtydliga för revisorn vad begreppet god revisors sed innebär, det vill säga vilka krav som ställs för att revisorns oberoende inte ska ifrågasättas (Cassel 1996).

Revisorn kan även fungera som en ”samtalspartner” för företagsledningen och ge råd till denna (FARs Revisionsbok, 2000), något som kan anses ingå i revisionen (FAR Revision, 2005). Revisorn fungerar då som en konsult och får aldrig vara med och fatta beslut. Om fel och brister i redovisningen upptäcks vid revisorns granskning vänder sig ofta företagsledningen till revisorn för att få råd om hur problemen kan lösas. Denna rådgivning är dock begränsad enligt lag och sed (FAR Revision, 2005) och om revisorn väljer att fungera som rådgivare åt ledningen är det av högsta väsentlighet att revisorn kan kvarhålla intressenternas förtroende och agera som en oberoende person. Ett sådant rådgivande tilläggsuppdrag får aldrig orsaka att oberoendet kan ifrågasättas och revisorn måste därför noga överväga om tilläggsuppdraget ska genomföras (FARs revisionsbok, 2000). Om oberoendet kan ifrågasättas och revisorn därmed väljer att avböja uppdraget kan ett förväntningsgap uppstå mellan kund och revisor eftersom kunden förväntar sig att revisorn ska anta ett uppdrag som denne i enlighet med god revisionssed måste avböja.

I Aktiebolagslagen regleras två verksamhetsområden inom den renodlade revisorsrollen, redovisningsrevision (även kallad räkenskapsrevision) och förvaltningsrevision (FARs revisionsbok, 2000). Dessa verksamhetsområden hör ihop och kan till viss del utföras simultant (FARs revisionsbok, 2000).

I redovisningsrevisionen ska revisorn granska årsredovisning och räkenskaper. Regler för bokföring och årsredovisning finns uppställda i lag och god redovisningssed och syftet med redovisningsrevisionen är att undersöka om dessa regler uppfylls av företaget (FARs revisionsbok, 2000). Granskningen enligt redovisningsrevisionen ska bedöma om resultaträkningen tillsammans med tilläggsupplysningar ger en rättvisande bild av företagets resultat. Om revisorn inte kan uppbringa tillräckliga revisionsbevis, det vill säga om inte årsredovisningen uppfyller kraven i granskningen, måste revisorn anmärka på detta i revisionsberättelsen (FAR Revision, 2005). Cassel (1996) menar att det finns många användare som tror att revisorn i stor utsträckning har ansvar för årsredovisningens framtagande och höga kvalitet, något som inte är korrekt.

I förvaltningsrevisionen ska revisorn undersöka om reglerna som finns uppställda för styrelse och VD i aktiebolagslagen, årsredovisningslagen och bolagsordningen för styrelse och VD är uppfyllda. Revisorn ska i sin undersökning bland annat klargöra om styrelseledamot



eller VD har brutit mot några regler eller gjort sig skyldiga att betala skadestånd på grund av till exempel försummelse. Revisorn måste utöver detta även granska viktiga beslut, avtal, åtgärder och förhållanden i företaget för att kunna ta ställning i de olika frågorna. För att kunna utföra dessa uppgifter måste revisorn anskaffa information om företagets organisation och rutiner och utifrån dessa göra en bedömning. Om revisorn anser att företagsledningen har överträtt reglerna kan detta leda till en anmärkning i revisionsberättelsen (FAR Revision, 2005).

Sammanfattningsvis innehåller den renodlade revisorsrollen endast revisionsverksamhet i revisorslagens mening, det vill säga granskning och rådgivning i direkt anslutning till granskningen (FAR Revision, 2005). Fant (1994) menar att det bästa sättet för en revisor att behålla förtroendet gentemot kund är om revisorn endast utför de uppgifter som faller under revision, det vill säga under den lagstadgade renodlade revisorsrollen. Detta är dock knappast möjligt när vi idag talar om den utvidgade revisorsrollen.

### 3.3.2 Den utvidgade revisorsrollen

Under senare år har revisorn fått en alltmer rådgivande roll där denne ofta anlitas som konsult i olika skatte- och redovisningsfrågor (Broberg & Jonasson, 1989) på grund av kompetens och erfarenhet inom företagande och näringsliv (FARs revisionsbok, 2000). I en situation där det talas om den utvidgade revisorsrollen handlar det om en revisor som saknar anknytning till företaget och endast bidrar med fristående rådgivning, till skillnad från en situation där det talas om den renodlade revisorsrollen där en vald revisor hjälper kunden i anslutning till revisionen. Inom den utvidgade revisorsrollen anlitas revisorn endast på grund av att kunden önskar rådgivning men revisorn måste dock alltid följa god revisorssed. Behovet av specialkompetens och specifik rådgivning har ökat och blivit mer komplicerat. En revisor som utför ett rådgivningsuppdrag kan dock endast ge råd inom områden där revisorn faktiskt har kompetens (FARs revisionsbok, 2000).

Arbetsuppgifter som faller under den utvidgade revisorsrollen kan exempelvis vara att ge synpunkter på förändringar av redovisningsprinciper eller omarbetningar av kontoplanen (Carlberg Belfrage, 2003). Arbetsuppgifterna inom denna roll styrs främst av vad kunden har för behov av rådgivning (FAR Revision, 2005). Till skillnad från tilläggsuppdrag till revisionsverksamhet har fristående rådgivning inga begränsningar. De grundläggande etiska reglerna måste dock alltid följas, det vill säga revisorn måste alltid bevara sin integritet och objektivitet (FAR Revision, 2005) och får aldrig fatta beslut åt ledningen (FARs revisionsbok, 2000).

Problemet för revisorn är att slitas mellan att vara konsult samtidigt som rollen som oberoende granskare i andra sammanhang inte får äventyras (Carlberg Belfrage, 2003). För en vald revisor är risken för att oberoendet ska hotas relativt stor när revisorn väljer att göra tilläggsuppdrag i anslutning till revisionen. Inom den utvidgade revisorsrollen är denna risk inte lika stor då revisorn inte är vald av företaget eftersom denne då efteråt inte ska granska och uttala sig om de beslut som de givna råden eventuellt har lett till (FAR Revision, 2005). Revisorernas oberoende har debatterats under senare år på grund av revisorernas verksamhet som konsulter eftersom de rådgivande tilläggsuppdragen riskerar att hota den granskande revisorns oberoende, något som är av högsta väsentlighet inom revision (Casel, 1996). Enligt FAR (FARs Revisionsbok, 2000) är den grundläggande principen att den rådgivning revisorn ger ska begränsas till revisorns specifika kompetensområde.

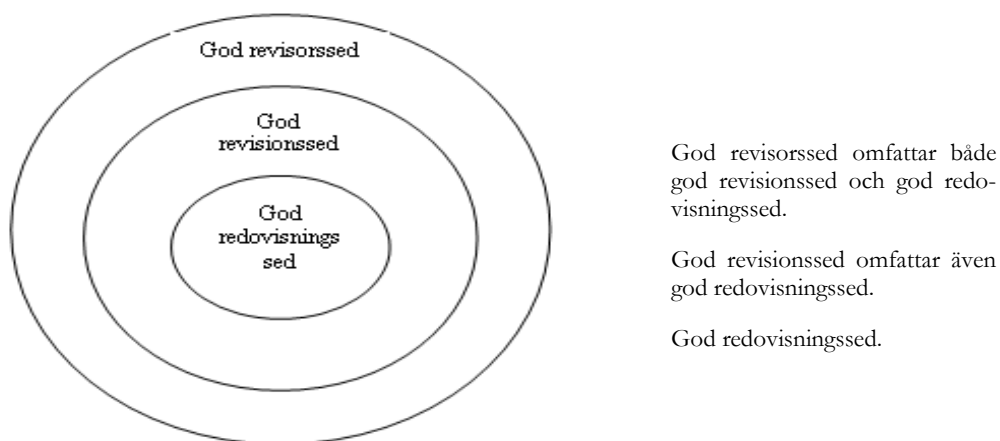
Sammanfattningsvis anser FAR att en diskussion kring revisorns olika roller alltid måste grundas i vad som regleras var (FAR Revision, 2005, s. 136): (1) Vad den valda revisorn i

företag får eller inte får göra finns lagstadgat i Aktiebolagslagen. (2) Vad godkända och auktoriserade revisorer ska och får göra är lagstadgat i revisorslagen, revisorsförordningen och Revisorsnämndens föreskrifter. (3) Vad organisationernas ledamöter ska och får göra konstateras i Svenska Revisorssamfundets regler och FARs etiska regler. (4) När revisorer utför uppdrag som inte regleras av ovan nämnda lagar eller förordningar anges rättigheter och skyldigheter i allmän civilrättslig lagstiftning.

### 3.4 Tre seder inom revisorskåren

Revisorskåren har ett antal riktlinjer att följa. Okunskap om vad revisorns uppgifter är och vilka lagar och förordningar som styr revisorn i hans arbete kan leda till att kunderna har svårt att förstå revisorns yrkesroll. Detta kan i sin tur leda till att alltför höga förväntningar ställs på revisorn och felaktiga uppfattningar om revisorns arbete bildas. Ett förväntningsgap uppstår då.

De tre sederna inom revisorskåren som styr den enskilde revisorns arbete är god redovisningssed, god revisionssed och god revisorssed. Dessa kan delas upp enligt följande: i sin granskning ska revisorn bedöma om företaget tillämpat god redovisningssed, revisionsleden fastställer granskningens omfattning och den goda revisorsseden fastställer de etiska normer revisorn ska rätta sig efter i sin yrkesroll (Smicklas, återgiven i Eriksson, Thelander och Toresson, 1994). God redovisningssed är den grundläggande principen. Denna ingår i god revisionssed och båda dessa seder ingår i god revisorssed (Smicklas, återgiven i Eriksson, Thelander och Toresson, 1994).



Figur 1 - Sambandet mellan revisorskårens tre seder  
(Eriksson, Thelander och Toresson, 1994).

#### 3.4.1 God redovisningssed

God redovisningssed innebär att gällande lagar och praxis som finns efterföljs i bokföringen. Enligt Bokföringslagen (1999:1078, 8 kap. 1 §) är det Bokföringsnämnden som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Även FAR och Redovisningsrådet RR utformar rekommendationer för god redovisningssed (Eriksson, Thelander och Toresson, 1994).

God redovisningssed bestäms främst av den traditionella tolkningen av föreskrifter i lag och andra författningar. När tolkningar utöver den traditionella lagtolkningen krävs måste en utfyllande tolkning göras. En utfyllande tolkning bör ha förankring i förekommande praxis inom bokföring och redovisning (Eriksson, Thelander och Toresson, 1994). Dessa utfyllande tolkningar görs främst av Bokföringsnämnden (BFN) och Redovisningsrådet (RR) men även av Finansinspektionen (FI) för de finansiella företagen.

God redovisningssed omfattar alltså både normer och praxis för bokföring och bokslut. God redovisningssed omfattar inte revisorns arbete och hur denne ska göra, utan är snarare en norm att granska mot (FAR Revision, 2005). Revisorn kan dock bidra till att sprida och utveckla god redovisningssed genom att bland annat påverka företags årsredovisningar (Eriksson, Thelander och Toresson, 1994). I årsredovisningslagen (ÅRL 1995:1554, 6 kap. 2 §) påpekas också kravet på god redovisningssed.

### 3.4.2 God revisionsned

Revisorer ska enligt lag utföra sin granskning enligt god revisionsned (Aktiebolagslagen 1975:1385, 10 kap. 3-4 § §; Lag 1987:667 om ekonomiska föreningar, 8 kap. 10 §; Stiftelse- lag 1994:1220, 4 kap. 9 §) Med god revisionsned menas att praxis inom branschen, bland de erfarna revisorerna, ska vara vägledande. God revisionsned innebär också att den enskilde revisorns professionella kompetens, omdöme, erfarenhet, diskretion och noggrannhet spelar stor roll (Carlberg Belfrage, 2003).

God revisionsned utvecklas ute på revisionsbyråerna, inom FAR och även internationellt. FAR har översatt ISA, de internationella standarderna, till Revisionsstandard (tidigare Revisionsprocessen) och har därmed angivit vad som är god revisionsned i Sverige (FAR Revision, 2005). Hur mycket som ska granskas av revisorn, omfattning och inriktning, och när och hur granskningen ska ske avgörs i bedömningen av riskerna och i bedömningen av väsentlighet. Dessa två begrepp är grundläggande inom all revision (FAR Revision, 2005). Att följa god revisionsned innebär enligt Cassel (1996) att ha anskaffat tillräckligt mycket information för sina uttalanden som revisor, med utgångspunkt i just begreppen väsentlighet och risk. Principerna om väsentlighet och risk ska alltså vara vägledande, det vill säga att tyngdpunkt på granskningen ska ligga på de områden där risken för väsentliga fel är störst och även på sådana områden där det *kan* finnas risk för väsentliga fel (RS Revisionsstandard i Sverige, RS 300, 2002). I den nya revisionsstandardens anges tydligare än tidigare hur revision ska planeras, genomföras och rapporteras (Gustavsson, 2004). Vad god revisionsned innebär är dock inte lagstadgat (RS Revisionsstandard i Sverige, 2002). Anledningen till detta är att dessa lagar skulle behöva kompletteras med den allmänna uppfattningen om vad god revisionsned innebär, vilket skulle kunna leda till att revisorns granskning begränsades. För att undvika detta sker revisorns granskning fortfarande under icke lagstadgad god revisionsned (RS Revisionsstandard i Sverige, 2002).

Revisionens mål är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse (FARs revisionsbok, 2000). I revisionsberättelsen ska bland annat anges om granskningen har utförts enligt god revisionsned (FAR Revision, 2005). I vissa fall måste revisorn avvika från god revisionsned för att på ett mer effektivt sätt uppnå målet med revisionen. Om revisorn är tvungen att göra detta måste det anges i revisionsberättelsen och revisorn måste också kunna motivera avvikelserna (RS Revisionsstandard i Sverige, 2002).

### 3.4.3 God revisorssed

God revisorssed omfattar både god redovisningssed och revisionssed (Smiciklas, återgiven i Eriksson, Thelander och Toresson, 1994). Som nämnts tidigare förklarar revisorslagen inte vad god revisorssed innebär. FAR har istället utarbetat ett antal etiska regler (se bilaga 4) (FARs Samlingsvolym, 2005). De senaste yrkesetiska reglerna trädde i kraft 1 juli 2003 men är uppbyggda på samma sätt som de tidigare reglerna (Bergman Marcus & Holm, 2003) och har samma syfte. Reglerna ska förtydliga för revisorn vad begreppet god revisorssed innebär, det vill säga vilka krav som ställs för att revisorns oberoende inte ska ifrågasättas (Cassel 1996). Att följa god revisorssed innebär enligt Cassel (1996) att en revisor ska agera så att denne är värd det förtroende yrket som oberoende revisor bär med sig. Kravet på oberoende är av högsta väsentlighet menar Cassel och revisorns största svaghet är att denne inte framstår som tillräckligt oberoende. Genom de etiska reglerna tillhandahålls ett normsystem och revisorn svarar för att pröva varje enskild situation mot dessa regler (Bergman Marcus & Holm, 2003). Även Svenska Revisorssamfundet har presenterat etiska regler. Dessa är mer detaljerade i sina formuleringar än reglerna utfärdade av FAR men de båda regelverken stämmer överens i väsentliga delar (Johansson & Svensson, 1997).

Sammanfattningsvis är god revisorssed etiska regler för revisorer, varav en innebär att en revisor måste tillämpa god revisionssed. Reglerna ska vägleda revisorerna i sitt yrke (FAR Revision, 2005). Trots denna vägledning menar Edenhammar (2002) att revisorn själv måste använda sitt sunda förnuft, sin erfarenhet och sina egna kunskaper när denne granskar redovisningen. Redovisningen ska inte bara vara tillåten enligt Redovisningsrådets rekommendationer utan den ska även ge intressenterna en ärlig bild av företagets situation (Edenhammar, 2002). Edenhammar sammanfattar med att det behövs tuffare revisorer och inte tuffare regler för att hantera redovisningsproblem och undvika redovisningsskandaler och därmed behålla det förtroende som revisorsyrket bär med sig.

## 3.5 Förtroendets tre grundstenar

Alla intressenter vill kunna lita på att revisorn utför sina uppgifter korrekt. Dessutom krävs det att revisorn har tillräckligt med förtroende hos klienterna så att denne kan få fullständig insyn i företagen. Om revisorn inte får fullständig insyn är det svårt att utföra arbetet så effektivt som möjligt. Förtroendet sägs bygga på tre grundstenar; oberoende, kompetens och tystnadsplikt (FAR, återgiven i Eriksson, Thelander & Toresson, 1994). Dessa grundstenar är också grunden till revisorns yrkesmässiga uppträdande. Förtroendet för revisorn i dessa tre avseenden får inte rubbas (FARs revisionsbok, 2000).

### 3.5.1 Oberoende

Revisorns oberoende är av högsta väsentlighet inom revision (Cassel, 1996). Enligt Svenska Revisorssamfundet (2002) ska en revisor alltid utföra uppdrag med opartiskhet, självständighet och objektivitet (Svenska Revisorssamfundet, 2002). För att revisorn ska kunna säkerställa att oberoendet, opartiskheten och objektiviteten inte hotas införde FAR år 2002 en ny reglering för prövning av revisorns oberoende i Revisorslagen 2001:883, den så kallade analysmodellen. Analysmodellen ska tillämpas i alla revisions- och granskningsuppdrag som faller under revision (Revisorslag 2001:883, 21 §). I revisorslagen konstateras olika omständigheter som anses kunna rubba revisorns förtroende för opartiskhet och självständighet. Revisorn ska avsäga sig ett uppdrag om följande hot föreligger: egenintressehotet, självgranskningshotet, partställningshotet, vänskaps-/förtroendehotet och skrämshotet (FAR Revision, 2005). Om något av dessa hot är påtagliga måste motåtgärder vidtas. När

en kund har alltför höga förväntningar på vad som ingår i revisorns arbetsuppgifter kan ett förväntningsgap uppstå eftersom revisorn inte kan leva upp till dessa förväntningar utan att dennes oberoende, självständighet och objektivitet hotas (FAR Revision, 2005).

### 3.5.2 Kompetens

*”En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget” (ABL 1975:1385, 10 kap. 11 §, 2 st.).*

Detta är ett av de kompetenskrav som ställs på revisorer för aktiebolag. Kompetenskravet för revisorer i aktiebolag är reglerat i Aktiebolagslagen (ABL 1975:1385, 10 kap. 11-15 § §). Det krävs att revisorn har så god kompetens att en kontroll av kundens upplysningar är möjlig och en analys och värdering av upplysningarna, utifrån yrkeserfarenhet, kan göras (Langstedt, 1999) Utöver detta krävs också att revisorn har tillräckligt med kompetens för att erhålla intressenternas förtroende (FARs revisionsbok, 2000). Kompetens sägs också vara en förutsättning för oberoendet. Det är dock inte möjligt att hävda att tillräcklig kompetens i sig ger det nödvändiga oberoendet (Langstedt, 1999).

### 3.5.3 Tystnadsplikt

Revisorn har tystnadsplikt vilket innebär att det som revisorn i sitt arbete med kunden får veta inte får föras vidare. Det revisorn har möjlighet att berätta är i princip det som finns att utläsa i revisionsberättelsen. Tystnadsplikten innebär också att revisorn inte heller får använda det som denne vet om företaget för egen vinning (FARs revisionsbok, 2000, ABL 1975:1385, 10 kap. 37 §).

Det finns dock några undantag från tystnadsplikten. Ett av dessa undantag är upplysningsplikten. Med upplysningsplikt menas att om det inte väsentligt kan skada bolaget är revisorn skyldig att svara på frågor från bolagsstämman. Dessutom är revisorn skyldig att ge upplysningar till sin medrevisor, en lekmannarevisor, moderbolagsrevisor, ny revisor, särskild granskare och konkursförvaltare. Revisorn är utöver dessa fall också skyldig att lämna upplysningar om misstanke om brott föreligger (ABL 1975:1385, 10 kap. 38-42 § §; FARs revisionsbok, 2000).

Tystnadsplikten är en förutsättning för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete. I revisorns arbete krävs mycket information om det företag som ska granskas och därför får ingen misstanke finnas om att uppgifterna kan föras vidare. Om inte revisorn har fullständig tillgång till information kan det i många fall bli en dålig revision. Tystnadsplikten är reglerad i Aktiebolagslagen, i Revisorslagen och även i FARs regler om god revisorssed (FARs revisionsbok, 2000).

## 3.6 Revisionsstandard i Sverige

Den nya revisionsstandarden (RS) infördes i Sverige januari 2004. Revisionsstandarden är en översättning av International Standard on Auditing (ISA), dock med viss anpassning till den svenska miljön (RS Revisionsstandard i Sverige, 2002). Revisionsstandarden ersatte Revisionsprocessen och innebar en del nyheter vid genomförandet av revision (Hansing, 2005).

Syftet med Revisionsstandard är att den ska vara normgivande för hur revision ska utföras över hela världen. Inom EU är ambitionen att all lagstadgad revision från och med 2005 ska använda ISA, allt för att få en så enhetlig och säkerställd ekonomisk information som möjligt. I Revisionsstandarden anges, på ett mer detaljerat sätt än tidigare, hur revision ska planeras, genomföras och rapporteras. Detta i sin tur kräver större personligt engagemang både hos revisorn och hos klienten då bland annat kraven på dokumentation och kommunikation kommer att öka betydligt. Till exempel ska för varje nytt uppdrag en uppdragsbekräftelse utsändas från revisorn där revisorn upplyser kunden om vilka förväntningar företaget kan ha på revisorn men också om vilka skyldigheter företaget har (Gustavsson, 2004).

Målet med revision är fortfarande oförändrat - revisorn ska med revisionsberättelsen tala om att denne genom sin granskning kan meddela intressenterna i företaget att årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Enligt Revisionsstandarden ger revision en kvalitetsstämpel, som bidrar till att bibehålla förtroendet för näringslivet och den ekonomiska informationen som genom årsredovisningen blir tillgänglig (Gustavsson, 2004).

## 4 Empirisk analys

---

*Syftet med detta kapitel är att presentera våra empiriska studier, vars resultat bygger på intervjuer med två revisorer och två kunder. Resultaten kommer även att ställas mot varandra för jämförelser mellan de två fallen.*

---

### 4.1 De två fallen

Som tidigare nämnts (se avsnitt 2.5) är Fall Stort ett privat vårdföretag som i huvudsak sysslar med behandling av personer med psykiska funktionshinder och demens. Ekonomichefen och tillika revisionsansvarig har varit anställd på företaget sedan juni 1999 men har varit inblandad i företagets organisation sedan 80-talet, då som revisor. Företaget har använt samma revisionsbyrå sedan starten men bytte revisor för fyra år sedan, på grund av dåvarande revisors pension.

Revisorn för Fall Stort är sedan 1980 godkänd revisor som huvudsakligen arbetar med små företag. Revisorn är idag registrerad på 137 bolag, vilket denne egentligen anser är lite för många. Utan medarbetare på revisionsbyrån hade revisorn inte kunnat hantera så många bolag.

Fall Litet har varit verksamt sedan 1976. Företaget har idag 14 anställda där 12 av dem är helårsanställda. Vår kontaktperson på företaget i Fall Litet är en av de två delägarna i företaget och fungerar även som revisionsansvarig. Fall Litet har haft sin nuvarande revisor i två år men dessförinnan har företaget anlitat denne som kontaktperson under 10 år. Anledningen till att Fall Litet relativt nyligen bytte revisor är på grund av att företaget inte varit nöjd med revisorn och dennes arbete.

Den revisor som hanterar Fall Litets uppgifter arbetar, i likhet med Fall Storts revisor, på KPMG och har varit auktoriserad revisor sedan 1998. Denne revisor arbetar främst med aktiebolag som har upp till 25 anställda. Revisorn är idag registrerad på cirka 65 revisionsuppdrag, vilket denne anser vara ett rimligt antal.

### 4.2 Revisionens syfte

Båda företagen anser att revisionens syfte är att granska att siffrorna är korrekta och att bekräfta att den information som lämnas ut till de finansiella användarna är korrekt. Revisorer till båda företagen lägger dock till mycket mer. Dessa betonar att revision innebär stickprov för att upptäcka *väsentliga* fel. Trots denna revidering av den finansiella informationen finns inga garantier för att informationen verkligen är korrekt, något som företagen förväntar sig. Det tas för givet att revisorn har fullständig kontroll över vad de anställda har gjort och om inga olagligheter upptäcks så har inget olagligt heller skett. Revisor betonar också att när företagsledningen skriver under revisionen är det de som ansvarar för siffrorna, inte revisorn, något som de inte tror att företagen alltid är medvetna om.

Fall Litet tillägger att de vill få hjälp med hur de ska förvalta sitt kapital på bästa sätt, något som egentligen faller utanför ramarna för revision. Detta faller snarare under konsultation och rådgivning. Det stora företaget hävdar att revision är till för att uppgifterna som lämnas ut bekräftas vara korrekta, något som dock aldrig kan garanteras. Dessutom tillägger det stora företaget att revisorn har en konsulterande roll men att även detta faller utanför ramarna för revision och istället faller under konsultation och rådgivning, det vill säga revi-

sorns utvidgade roll. Att *granska* är revisorns huvudsakliga uppgift, det vill säga revision, något det råder delad uppfattning om.

### 4.3 Revisorns roll

Enligt både revisor och revisionsansvarig i Fall Stort brukar revisorn inte informera Fall Stort om vad som ingår i revisionsuppdraget och företaget brukar inte heller specifikt klargöra för revisorn vad de förväntar sig av denne, särskilt inte inom revisionen. Revisionsansvarige tror att grunden till detta ligger i att revisorn vet vilken kunskap och erfarenhet som ekonomichefen i Fall Stort besitter och därmed mer eller mindre tar för givet att denne vet vad som ingår i ett revisionsuppdrag och vad som krävs av parterna för en fungerande relation. Denna person i Fall Stort har även god kännedom om de lagar och rekommendationer som en revisor måste efterleva då denne själv har varit verksam som revisor. 2004 trädde Revisionsstandard i kraft och med denna infördes så kallade uppdragsbrev. Dessa uppdragsbrev innebär att revisorn måste informera kunden om vad som ingår i revisionsuppdraget. Revisorn till Fall Stort säger därför att denne numera måste informera det stora företaget om vad som ingår i revisionsuppdraget. Revisorn påpekar också att det är sällan företagsledningen har specifika frågor. Revisionsansvarig sköter i princip allt som har med revision att göra, främst på grund av att denne tidigare själv har befunnit sig i revisorns situation. Denna erfarenhet gör att företagsledningen har stor tillit till denne.

Det finns även en andra anledning till varför revisionsansvarig numera bör informeras om vad som ingår eller inte ingår i uppdraget. Med Revisionsstandard infördes nya rekommendationer som revisorn inte tror att revisionsansvarig känner till eller vet vad de innebär. Revisorn anser att detta kan innebära problem i framtiden nu när revisorns arbetssätt har förändrats. Om revisionsansvarig har samma förväntningar som tidigare samtidigt som revisorn nu måste arbeta på ett annat sätt och rätta sig efter nya rekommendationer kan detta enligt revisorn eventuellt leda till ett förväntningsgap.

Inte heller revisorn till Fall Litet informerar företaget om vad som ingår eller inte ingår i ett revisionsuppdrag. Revisorn anser dock att detta egentligen borde göras och att det finns ett problem i detta, exempelvis när ny personal tillkommer i företaget eller när relationen blir slentrianmässig. I företagets revisionsuppdrag ingår både granskning och konsultation och företaget uppskattar att omkring 80 % av arbetstiden läggs på granskning och resterande tid på rådgivning. Revisorn däremot anger att han ägnar 50 % av arbetstiden åt granskning av företagets räkenskaper och resterande tid till rådgivning. Företaget tror alltså att revisorn lägger mycket större vikt vid granskning än vad denne egentligen gör. Detta bidrar till vårt tidigare påstående; att företaget anser att reviderad information är fullständigt analyserad och därmed korrekt, något som egentligen inte är fallet.

Företaget saknar en spontan kontakt vars syfte endast behöver vara att stämma av situationen och inte för att upplysa företagsledningen om något. Den nuvarande rådgivningen sker främst när en ny lag eller bestämmelse träder i kraft och revisor upplyser företaget om vad denna innebär och hur lämpliga lösningar ska hittas för att kunna arbeta vidare.

I Fall Stort har revisorn blandade arbetsuppgifter. Största delen av tiden läggs på granskning av räkenskaperna och förvaltningen men även en hel del rådgivning förekommer. Enligt revisionsansvarig går uppskattningsvis 1/3 av revisorns arbetstid till rådgivning, som mestadels berör skattefrågor av olika slag. Revisionsansvarig anser att företagsledningen lägger stor vikt vid de råd revisorn ger och att dennes åsikter också har stort inflytande på beslutsfattandet i företaget. Revisorn anser att denne ägnar 2/3 av sin arbetstid på det stora



företaget åt rådgivning och 1/3 av arbetstiden åt granskning. Revisorn ägnar alltså dubbelt så mycket tid åt rådgivning än vad företaget tror och därmed ganska mycket mindre tid åt granskning. Att revisorn lägger mindre antal timmar på granskningen i relation till rådgivningen syftar återigen tillbaka på problemet med granskningens omfattning. Revision innebär, som nämnts tidigare, endast stickprov och inte någon full genomgång av den finansiella informationen, något som företaget verkar tro. Om revisionens granskning inte klargörs tydligare av revisorn kan ett förväntningsgap uppstå mellan revisor och kund när kunden senare blir ansvarig för informationen och denna inte är korrekt.

Rådgivningen i det större företaget gäller främst skatter och koncernredovisning. I det mindre företaget är rådgivningen mer sporadisk och sker främst från revisorns håll, när det exempelvis kommer en ny lag som företaget måste rätta sig efter. Övrig rådgivning gäller främst medarbetarnas personliga ekonomi, som till exempel äktenskapsförord. Skillnaderna mellan rådgivningsuppdragen skulle kunna förklaras med att det större företaget har en större drivkraft att vilja utvecklas och expandera, och att det större företaget är mer vinstinriktat. Det mindre företaget däremot är nöjda med den utveckling de har idag och lägger större vikt vid den personliga ekonomin. Detta återspeglas även i att de inte anser att de skulle efterfråga fler tjänster om detta skulle erbjudas av revisorn, något som företagens revisor faktiskt tror att de skulle göra. En annan anledning till att företaget inte skulle efterfråga fler tjänster om det var möjligt kan även bero på en okunskap hos företagsledningen; eftersom de inte känner till exakt hur revision fungerar kan de inte efterfråga något de inte är medvetna om. Det mindre företaget tillägger dock att de har stor tilltro till de råd revisorn ger, främst inom lagar och rekommendationer som är ett område där de själva inte besitter samma kompetens. Företagsledningen nämner även att om det skulle bli frivilligt att ha revisor tror revisionsansvarig att de med all sannolikhet skulle vilja ha kvar denne. De anser att det är en säkerhet inte minst för dem själva att ha en revisor, både för konsultation och för granskning. Detta knyter återigen an till problemet med granskningens omfattning och den finansiella informationens korrekthet.

Även det större företagens revisor tror att ledningen skulle efterfråga fler tjänster om detta skulle erbjudas, något som revisionsansvarig hävdar är omöjligt eftersom revisorns oberoende då hotas. Det större företagens ovilja att lägga till fler tjänster till revisionsuppdraget skulle därmed kunna bero på revisionsansvariges kunskap inom ämnet medan det mindre företaget inte skulle efterfråga fler tjänster på grund av att de inte finner något behov av detta för att bibehålla företagens ställning idag. Det är däremot viktigt att det större företagens revisor i framtiden meddelar det större företaget vilka tjänster som denne kan tillhandhålla eftersom revisionsansvarig bildat sin uppfattning genom kunskap om äldre lagar och rekommendationer än numera gällande Revisionsstandard. En del av Revisionsstandard är att revisorer ska använda sig av den så kallade Analysmodellen när de avgör om de kan anta ett uppdrag eller inte. Denna modell ska hindra att revisorns oberoende hotas. Revisionsansvarig har därmed ingen verklig uppfattning om vilka tjänster revisorn skulle kunna erbjuda, tjänster som företagsledningen eventuellt skulle efterfråga om de var medvetna om dessa.

#### 4.4 Förväntningar på revisorn

Revisionsansvarig i Fall Stort anser sig ha lägre förväntningar än vad den generella kunden har på revisorn eftersom denne tidigare har arbetat i branschen som revisor och anser sig fortfarande ha god kännedom om vad revisorn måste rätta sig efter. Revisionsansvarig anser därför inte att något förväntningsgap föreligger mellan revisor och företag. Generellt är denna kunskap korrekt men revisionsansvarig är, enligt företagens revisor, omedveten om

nya regler och rekommendationer som företagets revisor idag måste rätta sig efter. Revisor har inte heller informerat revisionsansvarig om detta, något som denne borde göra. Att revisionsansvarig anser att det inte föreligger något förväntningsgap i Fall Stort på grund av dennes kunskap om revisorers arbete kan även vara en anledning till att denne inte ville ha någon tid att förbereda sig innan intervjun. Det skulle även kunna tyda på en viss ignorans mot ett eventuellt problem; det vill säga revisionsansvarig anser att det inte *kan* finnas något förväntningsgap eftersom denne besitter viss kunskap. Revisionsansvarig tar dock inte hänsyn till att kunskapen inte längre är helt aktuell på grund av Revisionsstandard, något som företagets revisor inser.

Revisor i Fall Stort anser sig inte till fullo kunna uppfylla de förväntningar företaget har på honom. En anledning till detta skulle kunna vara att revisionsansvarig inte är medveten om nya rekommendationer som företagets revisor måste rätta sig efter. Om inte revisor informerar revisionsansvarig om vad Revisionsstandard innebär skulle detta i framtiden kunna bilda ett gap mellan revisionsansvariges och revisorns förväntningar. En bidragande faktor till att revisorn inte informerar om vad som ingår i uppdraget och att revisionsansvarig inte preciserar exakt vad som efterfrågas är att de båda är bekanta sen tidigare. Revisionsansvarig menar att revisorn väl känner till vad företaget efterfrågar. Revisor anser dock att denne måste tydligare precisera vad som ingår i uppdrag, i enlighet med de nya reglerna, för att undvika missförstånd. Att revisionsansvarig inte känner till Revisionsstandard är en anledning till detta, ett problem som uppkommit när denna trädde i kraft.

Som nämnts tidigare anser sig företaget i Fall Litet vara dåliga på att klargöra för revisorn vad de förväntar sig av revisionsuppdraget. Företagets revisor anser däremot att revisionsansvarig klargör relativt tydligt vad han förväntar sig. Dessa klargöranden gäller dock tidsbegränsning, struktur (till exempel månadsrapport till banken) och kontakt med revisorn, och inte själva revisionen. Vad beträffar granskningen räknar revisionsansvarig, det vill säga företagsledning, med att revisor sköter sitt arbete och att den ekonomiska informationen är utan fel när denna är reviderad. Detta är, som vi nämnt tidigare, ett ”farligt” antagande, eftersom det egentligen inte finns någon garanti för detta.

Vad gäller konsultation efterfrågar företaget i Fall Litet tjänster som gäller personlig ekonomi och inte speciellt mycket rådgivning som rör företagets utveckling medan företaget i Fall Stort använder revisorns rådgivning för att titta på till exempel skattefrågor, som kan spara företaget pengar. Sammanfattningsvis har det lilla företaget högre förväntningar på revisorn än vad det större företaget har, eftersom dessa förväntar sig rådgivning som gäller dem personligen och inte företaget. Eftersom de anlitar en stor revisionsbyrå kan revisorn acceptera uppdrag som denne personligen inte kan acceptera, men som revisorn istället kan lägga över på någon annan på byrån. Företagsledningen är omedveten om att revisorn använder sig av Analysmodellen för att säkerställa sitt oberoende när revisorn analyserar huruvida denne kan acceptera ett uppdrag eller inte. Om revisorn anser sig tvungen att neka till ett uppdrag kan lätt ett förväntningsgap uppstå när företaget förväntar sig något som revisorn inte kan utföra.

Företaget i Fall Litet anser sig ha stor tillit till revisorn. Detta är en nödvändighet för att relationen mellan de båda ska fungera. Om det visar sig att reviderad information inte är korrekt, något som det lilla företaget tar för givet, kan detta innebära en stor förtroendekris mellan de båda parterna. Företaget påpekar även att hundraprocentigt förtroende måste finnas mellan revisor och företag och det är därför viktigt att revisorn i detta fall börjar informera om vad som ingår i ett revisionsuppdrag för att undvika att en förtroendekris uppstår.

Det lilla företaget anser att revisorn är bra på att uppfylla de förväntningar som ställs på honom. På grund av problem med förra revisorn vet de att det är viktigt att revisorn intresserar sig för och sätter sig in i företagets bransch, något som de anser att dagens revisor gör. Under tiden som kontaktperson åt företaget fick revisorn insyn i företagets bransch och kan därför bistå företaget med mer rådgivning än vad den tidigare revisorn kunde.

Fall Stort har inte varit missnöjda med revisorns granskning. Däremot kan revisionsansvarige ibland känna viss frustration kring konsultationen/rådgivningen från revisorn då de inte får några enkla svar. Ett invecklat svar som kan tolkas på flera olika sätt kan leda till viss irritation, samtidigt som revisionsansvarig är medveten om att det inte alltid finns enkla svar. Detta kan dock vara ett irritationsmoment för företagsledningen men revisionsansvarig anser att han överbryggat detta problem genom sina tidigare erfarenheter. Problemet kvarstår dock om ledningen är i behov av omedelbara råd för att fatta ett brådskande beslut, något som kan göra att ett missnöje mot revisorn uppkommer. I Fall Stort finns en god bas till kommunikation mellan revisor och företag eftersom revisor och revisionsansvarig är bekanta sen tidigare. Det finns även ett starkt förtroende för revisorn och dennes kunskap. Detta är något revisionsansvarig anser är mycket viktigt. Om inte tillräckligt förtroende för revisorn och dennes kunskap finns är risken stor att företaget inte tar hjälpen när de faktiskt behöver den. Däremot kan problem uppstå om revisorn inte känner att han kan ”lära upp” och informera revisionsansvarig om revisionsstandarden, på grund av deras bekantskap. Kan han inte detta faller kommunikationen och revisionsansvariges okunskap om revisionsstandard kan leda till framtida problem.

Båda företagen anser att respektive revisor är dålig på att söka upp företaget utan att ha någon speciell anledning. De skulle båda vilja att revisorn tar upp en spontan kontakt för att diskutera eventuella problem och för att eventuellt informera om nya krav som ställs, något som för tillfället inte görs i Fall Stort. I Fall Litet sker detta sporadiskt men företagsledningen önskar mer spontan kontakt från revisorns sida. Detta skulle även skapa ett större förtroende för revisorn och minska risken för missförstånd. Båda anser att det är revisorns ansvar att förklara vad som ingår i ett revisionsuppdrag och inte företagets. Revisionsansvarig i det större företaget tror att en av anledningarna till att ett förväntningsgap uppstår ligger i okunskapen hos företagarna om vad revisorn kan och får göra. Orsaken till förväntningsgapet tror revisionsansvarige oftare ligger hos företaget än hos revisorn. I många situationer är det orimliga saker, utifrån revisorns möjligheter, som kunden vill ha hjälp med. Revisionsansvarig i det lilla företaget anser dock att det både är revisorns och företagets fel att ett förväntningsgap uppstår. Revisorerna menar att både revisorer och företag är skyldiga till att förväntningsgap uppstår. De anser att det huvudsakligen är revisorernas uppgift att informera företagen om vad revision innebär men även att företagen bör skaffa sig kunskap på egen hand. En revisor ska dock inte förvänta sig att en kund har kunskap om revision och vad denna innebär utan denne måste själv ta ansvar för att kunden blir informerad.

Företaget i Fall Litet påpekar även att de ofta finner att revisorn tar lång tid på sig att fullgöra ett uppdrag. Eftersom de själva alltid är färdiga tidigt med till exempel bokslut förväntar de sig att även revisorn ska vara klar tidigt, något som inte inträffar och som företaget finner frustrerande. Företagsledningen anser att revisorn i de flesta fallen börjar med att be om uppskov istället för att försöka leverera i tid till kund. Skulle det lilla företaget mot förmodan hamna under tidspress, något som är ovanligt i deras fall, hoppas de kunna få hjälp och råd från revisorn. De förväntar sig dock inte att revisorn ska kunna slutföra bokslutet åt dem, något som revisorn anser att de faktiskt kan. Enligt FARs rekommendationer kan ett företags revisor inte göra ett bokslut åt samma företag. Detta verkar det lilla företaget vara medveten om, eftersom de endast förväntar sig råd men eftersom de anlitar en så pass

## Empirisk analys

stor revisionsbyrå kan revisorn lägga ut uppdraget på någon övrig anställd och kan därför lösa problemet åt företaget.

## 5 Analys

---

*I detta avsnitt kommer resultaten som presenterades i föregående kapitel att jämföras med teori som beskrivits i den teoretiska referensramen. Våra egna tankar kring ämnet kommer även att presenteras.*

---

### 5.1 Revisionens syfte

Enligt Carlberg Belfrage (2003) är syftet med revision att granska företagets förvaltning och redovisning. Detta stämmer väl överens med företagets bild av vad revision är. Revisorerna till båda företagen betonar att revision är mycket mer än så. FAR anser att revisorns huvuduppgift är att bedöma redovisningens allmänna kvalitet och inte att hindra eller upptäcka olagligheter. Detta görs, enligt revisorerna, genom granskning i form av stickprov i den finansiella informationen. Stickprovets syfte är att finna väsentliga fel i redovisningen. Om revisorn i sitt granskningsarbete upptäcker att årsredovisningen inte uppfyller de krav som finns uppsatta ska denne anmärka på detta i revisionsberättelsen (FAR Revision, 2005). I enlighet med Cassels teori (1996) tycks de båda företagen emellertid tro att granskningen ska fungera som en slags garanti för att den finansiella informationen är korrekt och att inget olagligt har skett, vilket inte är möjligt att garantera. Dessutom menar FAR (FARs revisionsbok, 2000) att revisionens syfte är att ta fram ekonomiskt trovärdig information om företaget som sedermera granskas av revisorn. Det som företagen i dessa fall inte tycks vara medvetna om är att det i slutändan är företagsledningen som skriver under och ansvarar för siffrorna, inte revisorn.

Revision kan delas upp i två delar, redovisningsrevision och förvaltningsrevision (FARs revisionsbok, 2000). Förvaltningsrevision innebär att revisorn undersöker om reglerna som är uppställda för styrelse och VD i aktiebolagslagen, årsredovisningslagen och bolagsordningen är uppfyllda (FAR Revision, 2005). Fall Litet nämnde för oss att de, utöver granskningen av räkenskaperna, även förväntar sig hjälp med att förvalta sitt kapital på ett bra sätt. Inom förvaltningsrevision ingår endast *granskning* av förvaltning och inte *rådgivning* om hur kapitalet kan förvaltas på ett bra sätt. Detta faller alltså utanför ramarna för revision och bör ses som rådgivning utöver revisionen vilket kan tyda på att det mindre företaget har svårt att skilja på revisorns renodlade och revisorns utvidgade roll, definierade av FAR (FARs revisionsbok, 2000). Då en vald revisor, som i Fall Litets situation, utför rådgivning finns det en risk att oberoendet hotas eftersom revisorn själv måste granska de beslut som de givna råden eventuellt har lett till (FAR Revision, 2005). I de fall oberoendet hotas kan ett förväntningsgap bildas eftersom revisorn då måste neka till att anta ett uppdrag, något som skulle kunna bli ett problem i Fall Litet. Fall Litets situation kan, enligt FAR, sägas vara ett typexempel på ett mindre företag som kräver lite mer hjälp än större företag med egen ekonomisk kompetens.

### 5.2 Revisorns roll

Revisorns förtroende anses bygga på tre grundstenar; *oberoende*, *kompetens* och *tystnadsplikt* (FARs revisionsbok, 2000). Oberoendet kan sägas ingå i den renodlade revisorsrollen, där syftet är att inte ha för stort engagemang i verksamheten eller att ge rådgivning utöver revisionen (FAR, 2002). Konflikter kan lätt uppstå i dessa situationer. För att säkerställa oberoendet och för att underlätta för revisorn i valet att anta eller neka till ett uppdrag använder sig denne av en analysmodell. För att modellen ska ha någon nytta måste revisionsansvarig och ledning vara medveten om att modellen finns och hur den används, vilket revisionsansvariga i varken det lilla eller stora företaget är medvetna om. Om revisionsansvarig inte är

medveten om modellen är den meningslös och i mindre företag som har många rådgivningsuppdrag kan modellen, enligt revisor, snarare bidra till att öka förväntningsgapet eftersom revisorn tvingas neka till att anta rådgivningsuppdrag som kunden förväntar sig att denne ska göra. De båda revisorerna bör därför informera revisionsansvariga i företagen om att analysmodellen finns och att de använder sig av denna i sitt arbete. Detta skulle kunna skapa förståelse för varför revisorn måste tacka nej till uppdraget.

Det bör dock tilläggas att nekande av uppdrag från revisorerna är något mycket ovanligt. De har aldrig tvingats neka till ett uppdrag som efterfrågats av de båda företagen och i de fall de har nekat till ett uppdrag handlar det endast om en del av ett uppdrag som då istället kan läggas ut på annan revisor på samma revisionsbyrå. För att undvika förvirring om *vem* som kan åta sig uppdraget, det vill säga företagets revisor eller annan revisor på samma revisionsbyrå, bör revisorn dock informera företaget om analysmodellen och dess konsekvenser. Dessutom bör en revisor endast ge råd inom områden där revisorn faktiskt har kompetens. Det finns bestämda kompetenskrav för revisorn i Aktiebolagslagen (ABL 1975:1385, 10 kap. 11-15 §§). Det är viktigt att revisorn besitter kunskap om företaget och har den erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som krävs för att fullgöra uppdraget (ABL 1975:1385, 10 kap. 11 §). Om ett företags revisor inte känner att denne har kompetens att konsultera företaget inom ett visst område bör denna alltså lämna ärendet vidare till revisor som faktiskt besitter denna kunskap, och då meddela företaget detta. För att undvika förvirring och förtroendekonflikter om det skulle uppstå att det faktiskt inte är revisorn själv som tagit fram relevant information och ger råd enligt denna, bör revisorn meddela företaget detta.

Tystnadsplikten är en förutsättning för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete på bästa sätt (FARs revisionsbok, 2000). Tystnadsplikten är också tätt sammankopplad med förtroendet för revisorn. Enligt vår mening är tystnadsplikten en förutsättning för förtroendet, om kunden inte har något förtroende för revisorn kommer denne inte att få tillgång till all information som är nödvändig för att kunna utföra ett fullständigt revisionsuppdrag. I både Fall Stort och Fall Litet anser kunden att de har förtroende för revisorn. Även revisorerna anser att de har kundens förtroende. Detta förtroende anser vi hjälper till att överbrygga ett förväntningsgap, något som inte diskuterats i teorier kring förväntningsgapet. Däremot menar FAR att förtroendet för revisorn inte får rubbas (FARs revisionsbok, 2000).

I revisorns renodlade roll har revisorn möjlighet att ge viss rådgivning, i anslutning till granskningen och att fungera som en samtalspartner. Det är dock viktigt att revisorn har sitt oberoende i åtanke så att inga beslut behöver ifrågasättas (FARs revisionsbok, 2000). Vår uppfattning har efter samtal med revisorerna blivit att det ofta är svårare för revisorn att dra klara gränser för små företag vad gäller rådgivning i anslutning till granskningen och separat rådgivning. Ett litet företag förväntar sig generellt sett mer av revisorn och i vissa fall kan detta bli ett problem. Företaget i Fall Litet förväntar sig, som nämnts tidigare, relativt mycket av revisorn i dennes lagstadgade roll. Vissa delar av detta borde istället ingå i revisorns utvidgade roll. Enligt Fant (1994) bör nämligen en revisor endast utföra de uppgifter som faller under revision för att behålla kundens förtroende. Uppgifter som faller utanför ramarna för revision bör därmed helt separeras från revisionen, något som inte görs i Fall Litet idag. Införandet av Revisionsstandard innebär en förändring för de inblandade i Fall Litet då revisorn nu är tvungen att ange precis vad som ingår i ett revisionsuppdrag. Vad det lilla företaget tidigare förväntade sig att revisorn skulle göra kommer nu inte längre att ingå i det ”normala” revisionsuppdraget utan kommer att få behandlas som ett separat rådgivningsuppdrag. Förändringen kan vara problematisk i början eftersom det lilla företaget är omedveten om den men syftet med de nya uppdragsbrevens är att tydligare

klargöra revisorns arbetsuppgifter, något som kommer att minska ett förväntningsgap på sikt.

Revisorn har lagar och rekommendationer att efterleva i sitt arbete. Däribland kan nämnas att revisorn bör ta hänsyn till god redovisingssed, god revisionsmed och god revisorsmed i sitt granskningsarbete. Så länge revisorn följer dessa seder behöver denne inte oroa sig för att oberoendet hotas. Genom att revisorerna i våra fall upplyser företagen bättre om vilka seder som denne bör rätta sig efter, samt underrättar kunden mer om att de också har viss skyldighet att följa god redovisningsmed är möjligheterna goda att lyckas förhindra uppkomsten av ett förväntningsgap och/eller lyckas minimera ett eventuellt förväntningsgap.

I bland annat revisorslagen finns olika omständigheter konstaterade som anses kunna rubba revisorns opartiskhet och självständighet (Revisorslag 2001:883, 21 §, 1p.), däribland vänskaps-/förtroendehotet. Revisor och revisionsansvariga i Fall Stort är bekanta sedan tidigare och ett vänskapshot mot revisorns oberoende skulle därmed kunna föreligga. Ingen av de inblandade anser dock att detta är ett hot eftersom de aldrig har arbetat på samma ställe samtidigt, endast vid olika tidpunkter. De anser att det snarare är en fördel att de känner varandra eftersom de då vet vad den andra vill ha och förväntar sig. Som nämnts tidigare är det revisionsansvarig i Fall Stort som sköter allt som har med revision att göra och det är sällan företagsledningen är inblandad i kontakten med revisorn. Detta är idag en väl fungerande situation, då företagsledningen har stor tillit till revisionsansvarig. Vi ser dock att detta kan leda till problem för företaget i framtiden. Skulle revisionsansvarig välja att lämna sin post finns ingen etablerad relation mellan revisor och företagsledning och dessutom försvinner den fördel som de anser är så viktig nu, att revisor och revisionsansvarig är bekanta sen tidigare. På samma sätt försvinner denna fördel om revisorn väljer att lämna sin post. För att förhindra framtida problem och att ett förväntningsgap uppstår mellan revisor och företagsledning i Fall Stort bör de förändra sitt arbetssätt i enlighet med Revisionsstandard. Genom att till exempel använda uppdragsbrev förenklar parterna arbetet för en eventuell efterträdare eftersom förväntningar klargörs tydligt redan från början.

### 5.3 Förväntningar på revisorn

Revisor i Fall Stort anser att små företag lägger större vikt vid de råd revisorn ger än vad ett medelstort företag gör, vilket är i enlighet med FARs teori (FARs revisionsbok, 2000) som menar att små företag kan vara i större behov av råd och synpunkter än större företag, något som kan leda till högre förväntningar på revisorn. Orsaken till detta tror revisorn är att ett medelstort företag ofta har ett bredare kontaktnät med större möjligheter att stämma av information med flertalet personer. Sammantaget besitter ofta också ett större företag mer kompetens än vad ett litet företag gör, vilket revisorerna menar gäller även våra två företag.

Av Koh och Woos (1998) artikel kan vi dra samma slutsats som ovan då de menar att användare med större kunskap om ämnet revision lägger mindre ansvar på revisorn än en användare med mindre kunskap. Detta tyder på att det finns ett större förväntningsgap mellan revisorn och en mindre utbildad användare. Med detta syftar vi på att revisionsansvarige i Fall Stort tidigare har arbetat som revisor medan revisionsansvarig i Fall Litet inte anser sig ha speciellt stor kunskap inom ämnet. Vad gäller revisionens syfte kan vi se en skillnad i förväntningar mellan Fall Stort och Fall Litet, där Fall Litet förväntar sig mer av vad revisorn än vad som ingår i dennes lagstadgade roll. Fall Litet förväntar sig, utöver revisionen, även personlig ekonomisk rådgivning. Cohen Commission hävdar att en lösning på detta problem är att utöka revisionsberättelsen så att den blir tydligare och även beskriver revisorns roll och ansvar. De menar att detta skulle klargöra ansvarsfördelningen mellan före-

tagsledning och revisor, något som skulle minska risken för ett förväntningsgap (Commission on Auditors Responsibilities, 1978). Även Koh & Woo (1998) hävdar i sin artikel att revisionsberättelsen bör utökas för att kunna reducera ett förväntningsgap.

Porter visade i sin studie att 50 % av förväntningsgapen mellan revisorn och allmänheten beror på brister i standarder och rekommendationer (Porter, återgiven i Erickson & Forsberg, 2004). Revisionsstandard kan anses vara ett steg mot en förbättring och ett förtydligande av regleringen kring revisionen och revisorns roll. I våra fall är det högst troligt att Revisionsstandard till en början ökar förväntningsgapet snarare än att minska det. Med detta menar vi att i Fall Litet kommer revisorn att bli mer begränsad av Revisionsstandard, vilket gör att denne inte alltid har möjlighet att uppfylla kundens önskemål, något som kan leda till missnöje och ett ökat förväntningsgap. I Fall Stort kommer revisionsansvarig och revisorns relation att förändras då revisionsansvarig inte besitter någon kunskap om Revisionsstandard. Det kan även i detta fall bli svårt att tillgodose företagets önskemål. För att reducera detta problem är det viktigt att upplysa kunden om vad denna standard och sed faktiskt innebär. Revisionsstandard kan på sikt, om kunden blir upplyst, minska förväntningsgapet. Efter en tid kommer företagen att vara väl insatta i vad Revisionsstandard faktiskt innebär och därmed kan standarden vara till hjälp med sina tydliga regler och faktiskt minska förväntningsgapet.

Koh och Woo (1998) nämner i sin studie flera möjligheter att reducera förväntningsgap, däribland ett mer strukturerat arbetssätt. Vi anser att detta är något som både företagen och revisorerna kan arbeta mer med. Revisorerna kan och måste bli mer tydliga i sitt tillvägagångssätt beträffande klargörandet av vilka arbetsuppgifter de faktiskt har möjlighet att utföra, utan att äventyra sitt oberoende. Företagen måste bli bättre på att informera revisorn om vad de faktiskt förväntar sig av denne och vad de har för mål med revisionen. För att reducera ett förväntningsgap krävs det enligt Europeiska kommissionens grönbok (1996) att revisionsberättelsen utökas, i likhet med Cohen Commission (1978) och Koh och Woos (1998) förslag, till att innehålla information där revisorn tydligt anger vad som egentligen har gjorts och vilka standarder som använts. Detta gör att kunden får ökad förståelse för revisorns arbete och att ett förväntningsgap därmed, på sikt, kan reduceras. Båda våra fallföretag skulle kunna dra nytta av detta men kanske främst Fall Litet som i dagsläget har en något felaktig syn på revisorns roll.

I fall där oberoendet skulle kunna ifrågasättas är det svårt för revisorn att neka till en del av uppdraget eftersom detta skulle kunna leda till att hela uppdraget går förlorat. Revisorns oberoende kan då rubbas *eller*, om revisorn väljer att neka till en del av uppdraget, kan ett förväntningsgap uppstå. Ett sätt att undvika oberoendefrågan kan vara att delegera ut all rådgivning till annan revisor på samma byrå, något som är vanligt förekommande i våra fall. Vi tror också att en god, kontinuerlig kontakt mellan revisor och kund kan hjälpa till att förebygga ett förväntningsgap då revisor och kund får en bättre kännedom om vad de förväntar sig av varandra och då revisorn även har möjlighet att informera kunden om dennes arbete. Att informera kunden om revisorns skyldigheter gentemot kund och allmänhet (Dewing & Russell, 2002) är sätt att reducera ett eventuellt förväntningsgap, något som fattas i de båda fallen idag. Detta skulle kunna orsaka problem i framtiden. FAR (FARs revisionsbok 2000) påpekar även att för att reducera de problem som kan uppstå mellan revisor och kund när olika förväntningar finns krävs att kunskapen blir bättre om revisorns faktiska uppgift.

Både Fall Stort och Fall Litets revisorer utför granskning och rådgivning åt företagen. Båda revisorerna anser att de lägger ner mer tid på rådgivning än vad företaget uppger. Det är vid dessa rådgivningstillfällen som det blir aktuellt med ett ifrågasättande av oberoendet, efter-



som det är i dessa situationer oberoendet kan hotas. Som vi tidigare nämnt menar Dewing och Russel (2002) att en orsak till förväntningsgapet är revisorns oberoende. Företagen verkar inte riktigt inse mängden rådgivning de faktiskt erhåller från revisorerna. Detta kan bero på att företagen inte har klart för sig vad som faktiskt ingår i granskning respektive rådgivning. Detta trots att Fall Storts revisionsansvarige tidigare har varit revisor. I enlighet med den nya revisionsstandarderna ska revisorn inför varje uppdrag klargöra för kunden vad som kan förväntas av revisorn samt vad som är kundens skyldighet (Gustavsson, 2004). Revisorerna och företagen är överens om att revisorerna idag inte informerar företagen om vad revisionsuppdraget innebär, vilket inte följer rekommendationerna i Revisionsstandard. Det lilla företaget anser även att revisorn behöver mycket tid för att fullfölja ett visst uppdrag. Detta är något de finner frustrerande eftersom de själva aldrig behöver begära uppskov för att kunna fullgöra ett uppdrag och för att det är ett ständigt återkommande problem. Situationen skulle kunna förbättras om revisorn i uppdragsbrevet hade angivit exakt hur mycket tid som skulle behöva läggas på uppdraget och sedan gjort sitt yttersta för att denna tidsbegränsning skulle hållas. För att i första hand följa rekommendationer och god sed och i andra hand undvika sådana missförstånd och förtroendekonflikter bör revisorerna i så kallade uppdragsbrev ange villkoren för revisionen som ska genomföras (RS Revisionsstandard i Sverige, 2005), något som idag inte görs.

## 6 Slutsats

---

*Detta kapitel kommer att presentera slutsatser som dragits i analysen och peka på viktiga faktorer bakom ett eventuellt förväntningsgap i Fall Stort och Fall Litet. Uppsatsens problemformuleringar kommer att besvaras och syftet kommer att uppfyllas.*

---

Syftet med uppsatsen var att undersöka vilka faktorer som ligger bakom ett eventuellt förväntningsgap mellan revisor och kund i företag av två olika storlekar och att titta på eventuella likheter och skillnader mellan fallen.

Företagen i studien kan vid första anblick ses som typexempel på små och stora företag, där revisionsansvarig i det mindre företaget inte anser sig ha speciellt stor kunskap i ämnet revision och där revisionsansvarig i det större företaget har god kunskap i ämnet. Enligt FAR och revisorerna själva kräver generellt sett ett mindre företag mer rådgivning än ett större. Detta stämmer dock inte överens med företagen i våra fall där det mindre företaget i princip bara efterfrågar rådgivning för personlig ekonomi och inte för företagets räkning medan det större företaget efterfrågar förhållandevis mycket rådgivning.

Varken revisorer eller revisionsansvariga i de båda fallen ansåg att det förelåg ett förväntningsgap mellan revisor och kund. Vid närmare jämförelser av intervju svaren för revisor och respektive kund framkom dock skillnader i förväntningar. En viktig faktor bakom detta ”dolda” förväntningsgap kan sägas vara okunskap från kundens sida, något som kan antas bero på att revisorerna inte informerar kunderna om vad som ingår i ett revisionsuppdrag. Denna okunskap anser vi finns i Fall Stort trots att revisionsansvarig tidigare har varit revisor.

En annan viktig faktor bakom de skilda förväntningarna kan vara kommunikationen mellan de båda parterna. Om revisorerna exempelvis hade informerat kunden om vad som ingår i ett revisionsuppdrag, hur lång tid ett visst uppdrag skulle ta och att revisorn på förhand inser att det inte finns något enkelt svar på en viss fråga skulle denne kunna reducera kundens förväntningar och därmed undvika ett förväntningsgap. Revisorn bör även etablera en kontakt med företagsledningen i det stora företaget och förtydliga ansvarsfördelningen mellan revisor och företagsledning för att förhindra missförstånd vad gäller ansvaret för den finansiella informationen. En tydligare ansvarsfördelning är även önskvärd i Fall Litet, där kunskapen om revision är väsentligt mindre. Ett sätt att göra detta kan vara att utöka revisionsberättelsen till att innehålla alla delar och steg i revisorns arbete.

Den nya revisionsstandard som införts i Sverige kan sägas vara en tredje viktig faktor. Med tiden kommer denna standard att vara ett bra verktyg för att reducera ett förväntningsgap men innan dess finns det en risk att denna kommer att bidra till ett förväntningsgap mellan revisorerna och dess kunder.

I dessa två fall verkar storleken på företaget ha mindre betydelse för ett förväntningsgap än vad som generellt antas. Istället verkar andra faktorer vara mer betydelsefulla. Av detta kan vi dra slutsatsen att ett förväntningsgap ter sig olika från fall till fall och att det förmodligen inte finns några generella faktorer som kan appliceras på alla fall. I vissa fall, som i Fall Stort och Fall Litet, kan ett förväntningsgap även vara dolt för inblandade parter. Först när de bådas förväntningar jämförs framkommer skillnader. Ett sådant förväntningsgap behöver inte vara något problem, ett problem uppkommer först när förväntningarna ställs mot varandra i en specifik situation. I nuläget är alltså det dolda förväntningsgapet inte något problem i de båda fallen men parterna bör trots detta ta de skilda förväntningarna i beaktande för att undvika framtida problematiska förväntningsgap.

## 7 Slutlig diskussion

---

*I uppsatsens sista kapitel kommer förslag på framtida forskningsområden att ges och våra egna reflektioner kring uppsatsen och ämnet kommer att presenteras.*

---

### 7.1 Förslag på framtida forskning

Mycket av litteraturen kring förväntningsgap behandlar förhållandet mellan revisor och allmänhet. Detta förhållande har uppmärksammats flitigt under senare år på grund av flertalet skandaler och revision har blivit något av ett allmänt intresse. Förhållandet allmänhet/revisor påverkar naturligtvis även förhållandet mellan revisor och kund. Det hade därför varit intressant att närmare undersöka ett eventuellt förväntningsgap mellan revisor och allmänhet genom att med en kvantitativ metod undersöka allmänhetens förväntningar på revisorn. Hur ser ett eventuellt förväntningsgap ut och vad kan göras för att utbilda allmänheten om revision hade varit intressanta problemformuleringar.

Om några år bör Revisionsstandard ha blivit mer etablerad och därmed också haft större inverkan på revisorerna och dess kunder. Det skulle då vara intressant att genomföra en liknande studie för att se hur stor denna inverkan har varit. En studie med kvantitativt undersökningssätt skulle även vara givande för fortsatt arbete kring revision. En intressant frågeställning skulle kunna vara: Har Revisionsstandard varit till hjälp för att reducera förväntningsgap?

### 7.2 Reflektioner

Under uppsatsarbetets gång har många tankar och funderingar väckts, däribland frågan om god revisions sed. Det har tidigare funnits diskussioner om att lagstadga denna sed men inget beslut om detta har fattats, främst för att revisorns granskning då skulle kunna bli begränsad. Vår tanke har dock varit att om denna del skulle lagstadgas skulle seden bli tydligare och färre missförstånd skulle uppstå, vilket i sin tur minskar risken för förväntningsgap.

Enligt en av de intervjuade revisorerna kan Sveriges nya revisionsstandard till en början öka risken för att förväntningsgap uppstår mellan revisor och kund. På längre sikt kommer Revisionsstandard dock förhoppningsvis förenkla relationen mellan revisor och kund då revisorns uppgifter klagörs tydligare. Under denna process är det viktigt att revisorerna tar ansvar för att Revisionsstandard implementeras på ett bra sätt genom att etablera god kommunikation med kunden.

Tidigt i uppsatsarbetets skede insåg vi att det var svårt att få revisorer att medverka i en intervju om ämnet förväntningsgapet. Revisorerna var rädda för att detta skulle skada relationen mellan dem och deras kund och dessutom hävdade de att det inte förelåg något förväntningsgap mellan dem och deras kund. Om ett sådant förelåg skulle relationen genast ha avslutats hävdade revisorerna. Detta begränsade vårt urval av intervjupersoner i hög grad. De revisorer som valde att ställa upp tillsammans med två utvalda kunder såg å andra sidan möjligheter att utveckla relationen med sin kund. Vi kunde därmed dra nytta av detta då vi fick ett större engagemang än vad vi väntat oss. Ingen av de inblandade parterna ansåg dock att det förelåg ett förväntningsgap mellan respektive revisor och kund. Vi fick istället fokusera på deras olika uppfattningar och hur dessa skiljde sig åt. Detta gav oss en annorlunda infallsvinkel då vi inte kunde fokusera på det självklara utan var tvungna att fokusera

## Slutlig diskussion

på detaljer och utifrån dessa dra egna slutsatser. Vi kan därmed dra slutsatsen att det föreligger ett dolt förväntningsgap i Fall Stort och i Fall Litet.

## Referenslista

- Bell, J. (2000). *Introduktion till forskningsmetodik*, Lund: Studentlitteratur.
- Bergman Marcus, C. & Holm, A. (2003). FARs nya yrkesetiska regler. *Balans nr. 5. 2003, 38*.
- Björkström, P., Olofsson, N. & Töyrä, J. (2004). *Förväntningar och gap – en fallstudie av revisorer och deras kunder i små ägarledda företag*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
- Bolin, M. & Kauppi, N. (2003). *Revisorns oberoende – Revisorerers tolkningar av scenarier framtagna ur analysmodellen*. Luleå: Luleå tekniska universitet.
- Brisenborn, D. & Jonsson, E. (2004). *Förväntningsgap mellan revisor och klient – en kvantitativ studie bland medelstora företag i Norrbottens län*. Luleå: Luleå tekniska universitet.
- Broberg, E. & Jonasson, K. (1989). *REVISORN – en yrkesroll i förändring?* Lund: Företagsekonomiska institutionen, Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.
- Carlberg Belfrage, A (2003). *Ekonomiboken A-Ö*, Falköping: Bonnier Utbildning AB.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*, Stockholm; Nerenius & Santérus Förlag AB.
- Commission on Auditors' Responsibilities (Cohen Commission) (1978). *Report, Conclusion and Recommendations*, American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.
- Dewing, I. & Russel, P. (2002). UK fund managers, audit regulation and the new Accountancy Foundation: towards a narrowing of the audit expectation gap? *Managerial Auditing Journal. No. 9. 2002*.
- Edenhammar, H. (2002). Tuffare revisorer bättre än tuffare regler. *Balans, nr. 2. 2002, 8*.
- Ericksson, A. & Forsberg, P. (2004). *Existerar ett förväntningsgap? – Företagets och revisorns upplevda nytta med revision*. Göteborg, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
- Eriksson, K., Thelander, A. & Toresson, A-K. (1994). *Förväntningsgapet – ett nonchalerat problem?* Lund: Företagsekonomiska institutionen, Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.
- Eriksson, H. Vikström, J. (2005). *Vad gör revisorn och vad förväntar sig småföretag av revisorn och revision – ett förväntningsgap?* Luleå: Luleå tekniska universitet.
- Eriksson, L. T. & Wiedersheim-Paul, F. (2001). *Att utreda, forska och rapportera*, Malmö: Liber Ekonomi.
- Europeiska arbetsmiljöbyrån (2004). *God praxis för små och medelstora företag*. Europeiska arbetsmiljöbyrån. Hämtat 2005-03-22, från [http://sme.osha.eu.int/fs/index\\_sv.htm](http://sme.osha.eu.int/fs/index_sv.htm).
- Europeiska kommissionen (1996). *Green paper*. Europeiska kommissionen. Hämtat 2005-04-24, från [http://bodurtha.georgetown.edu/IAS\\_39/FAS-](http://bodurtha.georgetown.edu/IAS_39/FAS-)

## Referenslista

IAS/[The%20Role,%20Position%20and%20Liability%20of%20the%20Statutory%20Auditor%20in%20the%20European%20Union\\_1996.pdf](#).

- Europeiska unionen (2003). *Definition av små och medelstora företag (SMF)*. Europeiska unionens verksamhetsområden. Hämtat 2005-03-21, från <http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/n26001.htm>.
- Europeiska unionen (2003) *Meddelande från kommissionen till rådet och europaparlamentet*, Europeiska unionens officiella tidning. Hämtat 2005-02-28, från <http://www.far.se/pdf/EUmeddelande.pdf>.
- Fant, J. E. (1994). *Revisorns roll*, Helsingfors: Multiprint.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2005). *Revision – En praktisk beskrivning*, Stockholm: FAR Förlag AB.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002). *RS Revisionsstandard i Sverige*, Stockholm: FAR Förlag AB.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2000). *FARs revisionsbok*, Stockholm: FAR Förlag AB.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004). *FARs samlingsvolym*, Stockholm: FAR Förlag AB.
- Gustavsson, H. (2004). *Revisionsstandard i Sverige – RS*, Deloitte. Hämtat 2005-03-16, från <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D38929%2526cid%253D50548,00.html>.
- Hansing, J. (2005). *Informationsmöte om ny revisionsstandard*, Svenska bankföreningen. Hämtat 2005-03-16, från <http://www.bankforeningen.se/V%C3%A5r%20verksamhet/Nyhetsbrev/Nyhetsbrev%20nr--d--%201,%20februari%202005/Informationsm%C3%B6te%20om%20ny%20revisionsstandard.aspx>.
- Javefors, H. & Enquist, B. (1997). Förväntningsgapet – marknad för kommunikativt ansvar, *Balans*, nr. 2. 1997, 42.
- Johansson, A. C & Svensson, B. (1997). *Revisorsrollen – Förväntningsgapet mellan revisorer och småföretagare i Gnosjöregionen*. Jönköping: Internationella Handelshögskolan.
- Johansson, J. & Vikberg, S. (2003). *Förväntningar och förväntningsgap*, Luleå: Luleå tekniska universitet.
- Koh, H. C. & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing, *Managerial Auditing Journal*. Vol.13, Iss. 3; pg. 147. 1998.
- KPMG, (2005). *Kort om KPMG*. KPMG. Hämtat 2005-04-09, från <http://www.kpmg.se/pages/101274.html>.
- KPMG, (2005). *Vi vill ge våra kunder ett försprång, i tanke och i handling*. KPMG. Hämtat 2005-04-09, från <http://www.kpmg.se/pages/100010.html>.

## Referenslista

- KPMG, (2005). ”*Väckt tanke skall alltid fullföljas...*” KPMG. Hämtat 2005-04-09, från <http://www.kpmg.se/pages/101276.html>.
- KPMG, (2005). *Välkommen till KPMG i Näsjö*. KPMG. Hämtat 2005-04-09, från <http://www.kpmg.se/pages/100404.html>.
- Langsted, L. B. (1999). Revisorns kompetens och oberoende, *Balans*, nr. 2. 1999, 22.
- Liggio, C.D. (1974), The expectation gap: The accountant’s Waterloo, *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, Spring, 27-44.
- Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund: Studentlitteratur.
- Moberg, K. (1986). *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, Stockholm: Norstedts Förlag AB.
- Patel R. & Davidson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Lund: Studentlitteratur AB.
- Ryan, B., Scapens, R.W. & Theobald M. (2002). *Research method and methodology in Finance and Accounting*, London: Thompson.
- Svenska Revisorssamfundet SRS (2002). *Vägledning för revisorer – Analysmodellen*. Stockholm: SRS Service AB.
- Ulick J. (2002). *Worldcom’s Financial Bomb*, CNN Money. Hämtat 2005-02-28, från <http://money.cnn.com/2002/06/25/news/worldcom/>.
- UN-ECE (2005-02-23). *Definition of SMEs in the European Union*: Hämtat 2005-02-23, från <http://www.unece.org/indust/sme/def-eu.htm>.

## Bilaga 1 – Följebrev till revisorer och revisionsansvariga



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

XX XXXX

Jönköping 2005-XX-XX

Hej!

Vi skickar härmed de frågor angående förväntningsgapet som vi tänkt diskutera med dig vid vårt besök. Frågor kan dock komma att ändras, tas bort eller läggas till under intervjuens gång. Vi vore tacksamma om Du vid tillfälle ville titta på frågorna i förväg.

Vår planerade intervju är en viktig och stor del av vårt uppsatsarbete, därför är det av stor betydelse att vi får så verklighetspeglande svar som möjligt.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar

Anna Holmberg, Mahim Kenani och Elisabet Persson

vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping



## Bilaga 2 – Intervjuunderlag till revisorer

1. Är du godkänd eller auktoriserad revisor? Hur länge har du varit aktiv som godkänd/auktoriserad revisor?
2. Vilken typ av företag arbetar du främst med? Storleksmässigt?
3. Hur många kunder har du för närvarande? Anser du att detta är ett rimligt antal?
4. Vad anser du att revisionen har för syfte?
5. Vilka arbetsuppgifter har du?
  - Granskning av räkenskaper samt förvaltning (renodlad roll?)
  - Konsultation och rådgivning (utvidgad roll?) Vad anser du att denna roll består av?
  - Omfattning och tidsbegränsning på dessa uppgifter?
6. Anser du att småföretag lägger stor vikt vid eventuella råd du ger? Varför? Anser du att de lägger större vikt vid råd än vad medelstora företag gör? Vad tror du detta beror på? Tror du att din kund lägger stor vikt vid de råd du ger?
7. Brukar *du* informera om vad som ingår i revisionsuppdraget? Eller vad som inte ingår?
8. Brukar *din kund* klargöra vad de förväntar sig av dig? Vilka uppgifter du ska utföra?
9. Vilka förväntningar tror du att din kund har på dig i nuläget? Vad förväntar de sig att du ska utföra, utöver den vanliga revisionen? Anser du att du uppfyller de förväntningar de har på dig?
10. Om dagens lagar/rekommendationer utvidgades och fler tjänster därmed blev tillåtna, tror du att dessa skulle efterfrågas av din kund?
11. Har du någonsin tvingats neka till ett uppdrag med hänvisning till lagar och rekommendationer?
12. Använder du dig av analysmodellen för att analysera tilläggsuppdrag?
13. Finner du att småföretagare kräver mer konsultation än medelstora företag? Varför?
14. Upplever du att *småföretagare* har andra förväntningar och uppfattningar om revisorns roll än vad du har, det vill säga finns det ett förväntningsgap? Vad består det i så fall av? I vilka avseenden/situationer föreligger det?
15. Upplever du att *medelstora företag* har andra förväntningar och uppfattningar om revisorns roll än vad du har, det vill säga finns det ett förväntningsgap? Vad består det i så fall av? I vilka avseenden/situationer föreligger det?
16. Vad anser du orsakar ett förväntningsgap i detta fall? Vilka faktorer spelar in? ”Vems fel är det?”.
17. Vilka eventuella problem orsakas av ett förväntningsgap? Speciella problem i det här fallet?
18. Är det viktigt att försöka reducera ett eventuellt förväntningsgap? Hur kan man i så fall göra detta? (Lösningar). Hur tror du att du kan bidra?
19. Hur har Revisionsstandard hittills påverkat relationen till din kund? Framtida påverkan?

**Situationsproblem:** En av dina kunder har problem med att hinna slutföra sin redovisning inför sitt bokslut i tid och ber därför dig om hjälp. Vad gör du som revisor då? På vilket sätt kan du hjälpa kunden?

### Bilaga 3 – Intervjuunderlag till revisionsansvariga

1. Hur länge har ni haft er nuvarande revisor?
2. Har du löpande kontakt med revisorn? I vilken form och omfattning sker denna?
3. Vad anser du att revisionen har för syfte? Vad vill du uppnå med revisionen?
4. Vilka arbetsuppgifter utför revisorn?
  - granskning av räkenskaper samt förvaltning (renodlad roll)?
  - konsultation/rådgivning (utvidgad roll)? Vad består den av?
  - Omfattning och tidsbegränsning på dessa uppgifter?
5. Läger företagsledningen stor vikt vid de råd revisorn ger? Har han/hon stort inflytande på beslutsfattandet i företaget?
6. Brukar *du* klargöra vad du förväntar dig av revisorn? Vilka uppgifter han/hon ska utföra?
7. Känner du till de lagar/rekommendationer som revisorn måste rätta sig efter? Har han/hon någon gång tvingats neka ett uppdrag med hänvisning till dessa lagar/rekommendationer?
8. En av dessa rekommendationer är Analysmodellen. Känner du till denna och vet du om er revisor använder sig av denna modell?
9. Vilka förväntningar har du på revisorn i nuläget? Vad förväntar du dig att han/hon ska utföra, utöver den vanliga revisionen? Uppfyller revisorn idag de förväntningar du som revisionsansvarig har på honom?
10. Brukar *revisorn* informera om vad som ingår i revisionsuppdraget? Eller vad som inte ingår?
11. Har du någon gång blivit missnöjd med revisorns granskning eller med den konsultation/rådgivning revisorn utfört? Vad tror du att det i så fall kan ha berott på?
12. Upplever du som revisionsansvarig att det vore önskvärt att revisorn utförde fler tjänster än han gör idag? I så fall vilka?
13. Skulle du behålla revisorn även om det blev frivilligt? Varför?
14. Anser du att du har annorlunda förväntningar på och uppfattningar om revisorns roll än vad revisorn själv har, det vill säga föreligger det ett förväntningsgap? Vad består det i så fall av? I vilka avseenden föreligger det?
15. Vad anser du orsakar ett förväntningsgap? Vilka faktorer spelar in? ”Vems fel är det?”.
16. Vilka eventuella problem orsakas av ett förväntningsgap?
17. Är det viktigt att försöka reducera ett eventuellt förväntningsgap? Hur kan man i så fall göra detta? (Lösningar). Hur tror du att du kan bidra?
18. Känner du till Revisionsstandard och dess innebörd?

**Situationsproblem:** Ert företag har problem att hinna slutföra redovisningen inför kommande bokslut i tid, förväntar Ni er hjälp av revisorn med att klara av detta? På vilket sätt?

## Bilaga 4 – FARs yrkesetiska regler

*Regel 1 – “God yrkessed – En ledamot får inte främja orätt och skall även i övrigt iaktta god yrkessed”.* Det anges bland annat att revisorns handlande ska ”präglas av gott omdöme och integritet” och att revisorn ska ”sträva efter sunda ekonomiska förhållanden”.

*Regel 2 – “Professionellt uppträdande – En ledamot skall utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Utlåtandeuppdrag skall därtill utföras med opartiskhet och självständighet”.* En revisor kan ha både en granskande och en rådgivande roll. Oberoende av vilka roll revisorn innehar i en situation ska denne agera med integritet, det vill säga med hederlighet och sanningsenlighet, och objektivitet.

*Regel 3 – “Organisation av verksamheten – En ledamot skall organisera sin verksamhet så att denna uppfyller kraven i regel 2 på integritet och objektivitet i samtliga uppdrag och på opartiskhet och självständighet i utlåtandeuppdrag”.*

*Regel 4 – “Arvodesdebitering – Arvodet för ett uppdrag skall vara skäligt med hänsyn till de kunskaper och den erfarenhet som ledamoten kan utnyttja i uppdraget och med hänsyn till uppdragets natur och omfattning. En ledamot får inte komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för klienten eller som har karaktär av provision, om arvodet gäller ett utlåtandeuppdrag”.* För att säkerställa att reglerna efterföljs kan en klient begära en specifikation på utfört arbete.

*Regel 5 – “Tystnadsplikt – En ledamot får inte röja sådana sakförhållanden eller uppgifter för utomstående som ledamoten har fått kännedom om i sin yrkesutövning, om ledamoten inte har upplysningsplikt enligt författning, professionell skyldighet eller rätt att yttra eller behörigt tillstånd i övrigt. Ledamoten får inte heller utnyttja sådan information på ett sätt som är till fördel för ledamoten själv eller till skada eller till nytta för någon annan”.* Nytt i denna regel är att tystnadsplikten har mildrats något. Det anges att revisorn kan bryta tystnadsplikten om denne har en ”professionell rätt eller skyldighet att yttra sig”.

*Regel 6 – “Vidareutbildning – En ledamot skall upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning”.* En revisor måste ständigt vidareutbilda sig för att säkerställa kvaliteten på dennes arbete och för att säkerställa att verksamheten utövas enligt god yrkessed.

*Regel 7 – “Yrkesutövning – En ledamot skall genomföra sina uppdrag omsorgsfullt. En ledamot skall inte åta sig ett uppdrag, om varken ledamoten själv eller den revisionsgrupp där ledamoten verkar kan tillhandahålla den kompetens som är nödvändig för uppdraget. När en ledamot anlitar en medarbetare som är verksam i samma revisionsgrupp eller en självständig uppdragstagare sker detta på ledamotens ansvar. En ledamot skall tillse att verksamheten bedrivs med tillfredsställande riskhantering”.* I anvisningarna anges att en revisor i ett utlåtandeuppdrag ska följa FARs rekommendationer och uttalanden om god revisionsd.

*Regel 8 – “Förhållandet till kolleger – En ledamot skall verka för goda relationer inom yrkeskåren.*

*Regel 9 – “Publicitet och marknadsföring – En ledamot får göra sitt namn och sina kvalifikationer kända hos allmänheten på ett sätt som inte misskrediterar yrket”.*