

Södertörns högskola  
Institutionen ekonomi och företagande  
Företagsekonomi  
Kandidatuppsats 15 poäng  
Handledare: Bengt Lindström  
HT 2007

södertörns  
högskola

---

UNIVERSITY COLLEGE

---

# **Revisorers syn på förväntningsgapet**

*- Utifrån regelverk & externa förväntningar*

**Författare:**

Maria Fjellgren

Joanne Turkia

## **Förord**

Vi vill tacka vår handledare Bengt Lindström, opponentgruppen och övriga gruppmedlemmar för kritik, synpunkter och tips de har framfört till oss under uppsatsens genomförande. Dessa åsikter har varit betydelsefulla och har höjt uppsatsens kvalitet.

Vi vill samtidigt tacka företaget Alstra som har försett oss med enkätverktyget Survey Generator.

Stockholm Jan -2008

---

Maria Fjellgren

---

Joanne Turkia

## Sammanfattning

Revisorn har en viktig roll i ett företagssamhälle då de kvalitetssäkrar den information som ligger till grund för beslutsfattare både inom och utom organisationen. Revisionsprofessionens ledord har genom åren varit *oberoende*, *objektivitet* och *integritet*. Frågan är här huruvida revisorn har möjlighet att leva upp till dessa ledord då det finns influenser från olika aktörerna inom området. Uppfattningar kan skilja sig åt mellan revisorer och allmänheten, om vad som ska ingå i revisorns arbetsuppgifter och vad som är möjligt att granska inom regelverkets ramar. De förväntningar och behov som revisorn inte kan tillgodose hos allmänheten och de externa intressenterna kan leda till ett förväntningsgap, då aktörerna har olika förväntningar om vad en revision skall innehålla.

Studien ämnar undersöka och beskriva svenska revisorers syn på den information de ska bedöma utifrån rådande regelverk och praxis. I de gränsområden som existerar inom revisionen kan en revisor tvingas att ta olika ställningstaganden gentemot de förväntningar som finns hos revisorns klienter. Genom att analysera och jämföra dessa ställningstaganden och förväntningar kommer studien att beskriva revisorers syn på förväntningsgapet.

Studiens empiri är baserad på en enkätundersökning vilket har varit en lämplig metod för att fånga upp ett större antal revisorers syn på förväntningsgapet.

Tidigare forskning har visat att revisorerna känner sig tillfredsställda i sitt yrkesutövande så länge de håller sig inom regelverkets ramar vilket också bekräftas i vår studie. Vidare kan vi se tendenser till att revisorerna anser sig leva upp till kravet att vara oberoende och att de själva bestämmer utformningen på revisionen. Studien tyder också på att revisorer sällan gör avsteg från inarbetade rutiner och inte heller har en önskan om att göra utökade uttalanden. Ungefär hälften av revisorerna ansåg att klienter har en underförstådd förväntan på att de ska medverka till klientens framtida företagsstrategi även om de tvingas gå utanför rådande regelverk. Här uppstår det ett gap mellan klienten och revisorn som kan reduceras i de fall revisorerna informerar klienten om vad som ska ingå i revisionen. Kostnaden visade sig dock vara en begränsande faktor när det gäller att granska sådant som är intressant att granska ur intressenternas perspektiv. Detta kan leda till att klienten får en större kontroll över revisorn i förhållande till de redovisningsberättigade intressenterna.

Slutligen kan författarna fråga sig, utifrån den kunskap som har växt fram, i vilken utsträckning revisorerna anser sig vara berörda av ett gap då de till stor del känner sig tillfredsställda i sitt yrkesutövande.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problembakgrund .....	1
1.1.2 Revisorn verkar på en komplex arena.....	2
1.2 Problemformulering .....	4
1.3 Syfte .....	4
1.4 Avgränsningar .....	4
<b>2. Metod.....</b>	<b>6</b>
2.1 Insamling av sekundärdata .....	6
2.2 Val av metod .....	6
2.3 Deduktivt respektive Induktivt angreppssätt.....	7
2.4 Urval.....	8
2.5 Enkätens utformande.....	8
2.6 Antalet respondenter .....	10
2.7 Metodkritik.....	10
<b>3. Teoretisk referensram.....</b>	<b>12</b>
3.1 Förväntningsgapet .....	12
3.2 Resultat av tidigare forskning .....	14
3.2.1 Avhandling förväntningsgapet .....	15
3.2.2 Tidigare uppsatser inom ämnet.....	17
3.3 Revisionsteori.....	18
3.3.1 Den reglerade revisionen i Sverige.....	20
3.4 Agentteori.....	21
3.5 Teoretisk förankring till studien.....	23
<b>4. Resultatredovisning.....</b>	<b>25</b>
4.1 Respondenternas svarsfrekvens.....	25
4.2 Sammanställning resultat .....	26
4.2.1 Faktorer som påverkar revisionens utformning.....	28
4.2.2. Krav & förväntningar från investerare & externa intressenter.....	33
4.2.3 Relationen till klienten .....	35
4.2.4 Övrig kommentar.....	41
<b>5. Analys &amp; Tolkning .....</b>	<b>43</b>
<b>6. Slutsatser &amp; diskussion.....</b>	<b>47</b>
6.1 Slutsatser .....	47
6.2 Diskussion .....	48
6.2.1 Fortsatt forskning.....	49
6.3 Kritiska reflektioner .....	50

<b>Källförteckning.....</b>	<b>52</b>
<b>Bilaga 1 Enkätfrågorna.....</b>	<b>54</b>
<b>Bilaga 2 Respondenternas svar.....</b>	<b>58</b>

## Figur & Tabell förteckning

<i>Figur 3.1 Porters definition av förväntningsgapet.....</i>	<i>s.16</i>
<i>Figur 3.2 Norrmans modell av agentteorin.....</i>	<i>s.25</i>
<i>Tabell 4:1 Fråga 5 i enkäten.....</i>	<i>s.31</i>
<i>Tabell 4:2 Fråga 6 i enkäten.....</i>	<i>s.32</i>
<i>Tabell 4:3 Fråga 7 i enkäten.....</i>	<i>s.32</i>
<i>Tabell 4:4 Fråga 8 i enkäten.....</i>	<i>s.33</i>
<i>Tabell 4:5 Fråga 9 i enkäten.....</i>	<i>s.33</i>
<i>Tabell 4:6 Fråga 10 i enkäten.....</i>	<i>s.34</i>
<i>Tabell 4:7 Fråga 11 i enkäten.....</i>	<i>s.35</i>
<i>Tabell 4:8 Fråga 12 i enkäten.....</i>	<i>s.36</i>
<i>Tabell 4:9 Fråga 3 i enkäten.....</i>	<i>s.37</i>
<i>Tabell 4:10 Fråga 13 i enkäten.....</i>	<i>s.38</i>
<i>Tabell 4:11 Fråga 14 i enkäten.....</i>	<i>s.38</i>
<i>Tabell 4:12 Fråga 15 i enkäten.....</i>	<i>s.39</i>
<i>Tabell 4:13 Fråga 16 i enkäten.....</i>	<i>s.39</i>
<i>Tabell 4:14 Fråga 12 i enkäten.....</i>	<i>s.40</i>
<i>Tabell 4:15 Fråga 18 i enkäten.....</i>	<i>s.41</i>
<i>Tabell 4:16 Fråga 19 i enkäten.....</i>	<i>s.41</i>

# 1. Inledning

---

*Detta avsnitt inleds med en bakgrund som berör uppsatsens ämnesområde. Denna efterföljs sedan av en problemdiskussion som berör den komplexa värld revisorn verkar i, vilket i sin tur utmynnar i uppsatsens problemformulering och syfte.*

---

## 1.1 Problembakgrund

I takt med att samhället har förändrats har även revisorns betydelse för företagen ändrats. Revisorns roll har blivit alltmer viktig på grund av att ägandet har blivit mer och mer separerat från själva verksamheten i företaget. Ägarna hamnar i en utsatt position då de har investerat riskkapital i bolagen samtidigt som de har lämnat över förvaltningen av kapitalet till det styrande organet i företaget. I och med detta kräver ägarna en större kontroll av att det egna kapitalet förvaltas på bästa möjliga sätt. En del av denna kontroll utgörs bland annat av att en utsedd revisor ska granska de finansiella rapporterna som företaget lämnar till de externa intressenterna.<sup>1</sup> Till följd av en rad bolagsskandaler genom tiden har reglerna om hur denna granskning ska gå till skärpts. Det är en mängd olika faktorer som har påverkat utformningen av dessa regler. De finns reglerade i svensk lag samtidigt som det finns en väl etablerad praxis bland yrkeskåren som i sin tur stöds av branschorganisationerna som verkar för att ge ut nya rekommendationer årligen. Detta i sin tur har bidragit till att revisorsprofessionen har stärkt sin ställning i samhället.<sup>2</sup>

Trots återkommande försök att reglera redovisningen och revisionen har det varit svårt för dess utövare att leva upp till de krav som utfärdats. Den kanske mest omnämnda krisen som påverkade redovisningen var den finansiella kris som drabbade USA 1929. Den medförde stora kursfall och en efterföljande bankkris. Detta ledde till en depression som spreds sig till andra delar av världen och mycket av skulden lades på den bristande redovisningen som inte hade gett de varningssignaler som man hade förväntat sig i tid.<sup>3</sup> Andra händelser som ofta leder till att allmänhetens förtroende brister för redovisningen och revisionen är de konkurser som ibland drabbar börsbolag och andra bolag med spritt ägande. Blickarna vänds ofta mot företagsledningen och revisorerna oavsett hur de har agerat och de blir i många fall utsatta för

---

<sup>1</sup> Öhman 2006 sid 3

<sup>2</sup> Ibid

<sup>3</sup> Öhman 2006 sid 5

öppen kritik.<sup>4</sup> Andra kända fall som har lett till en skärpt reglering inom området är bolagsskandalen Enron på den Amerikanska marknaden och den omnämnda svenska motsvarigheten Skandia, där revisorernas roll har ifrågasatts.

Trots återkommande bolagsskandaler har forskningen inom revision varit tämligen svag. Den initierades på 1960-talet och den hade sin utgångspunkt i agentteorin. I och med psykologins framväxt på 1970-talet växte den kognitiva inriktningen fram som idag är dominerande inom denna forskning. Inriktningen diskuterar hur revisorn agerar i sin roll utifrån de lagar, regler och rekommendationer som finns.<sup>5</sup> Två aspekter som tas upp är revisorernas oberoende och det så kallade förväntningsgap som kan uppstå när intressenterna inte förstår vad revisorerna är ålagda att göra inom sitt yrke<sup>6</sup>. Den bedömning revisorn måste göra i sin granskning kan komma i konflikt med de redovisningsskyldiga företagens och redovisningsberättigades intressen. Ägarna kan anse att revisorerna har en skyldighet att varna för olika riskengagemang i företaget, men någon sådan skyldighet existerar inte i verkligheten. Förväntningsgapet är ett begrepp som belyser den intressekonflikt som kan uppstå mellan revisorns ansvarstagande och allmänhetens intressen.

### **1.1.2 Revisorn verkar på en komplex arena**

Revisorn har en viktig roll i det moderna samhället. De kvalitetssäkrar den information som ligger till grund för investerares och andra viktiga organisationers beslut om företagen i näringslivet. Revisorerna bidrar därmed till ett hållbart och förtroendefullt samhällsklimat. Genom att revisorn attesterar en ren revisionsberättelse och tillstyrker att bolagstämman fastställer balans- och resultaträkningen samt beviljar styrelsen och den verkställande direktören ansvarsfrihet, så har revisorn gjort en bedömning att de mest centrala i årsredovisningen är i sin ordning och att ledningen har skött sitt uppdrag tillfredställande. Denna kontroll är viktigt för att aktieägarna ska våga satsa riskkapital i bolagen. Ett stort problem uppstår när allmänheten inte längre litar på revisorers förmåga att göra en oberoende revisionsgranskning, vilket också har varit verklighet efter en följd av bolagsskandaler genom historien. En möjlig anledning till varför allmänheten beskyller revisorer för bolagens förfall kan vara okunskap om vad revisorn är skyldig att göra enligt lag. Skillnaden mellan vad revisorn förväntas leverera och vad de faktiskt levererar brukar benämnas förväntningsgapet.

---

<sup>4</sup> Öhman 2006 sid 6

<sup>5</sup> Öhman 2006 sid 9

<sup>6</sup> Ibid

Detta förväntningsgap har flera dimensioner och är starkt förknippad med att revisorn har en mängd olika faktorer att beakta vid sitt yrkesutövande. Sven-Erik Johansson redogör för revisorernas *omvärld* och *interna värld* som han menar bestämmer innehållet och inriktningen i revisorns yrkesutövning.<sup>7</sup> Sammantaget blir dessa två världar komplexa, vilka revisorn måste kunna behärska för att klara sitt revisionsuppdrag. I revisorernas *omvärld* står de företag de ska revidera i centrum. För att kunna revidera dessa måste revisorn ha kunskap om regelverk, bransch vilket företaget verkar i och också ta i beaktande samhällspolitiska och etiska regler som rör uppdraget. Revisorns *interna* värld består av revisionsorganisationernas krav och villkor, den egna revisionsbyråns normer samt medarbetarnas påverkan. Sammantaget är båda dessa världar i ständig förändring och revisorn måste försöka hitta en balans och hålla sig à jour med vad förändringarna innebär<sup>8</sup>. Dessa olika aktörer i båda världarna har en stark påverkan på revisorns arbete. Ofta uppstår det olika intressen bland dessa aktörer och en obalans om vad som är rätt och fel, därmed är också ett förväntningsgap ett faktum.

I en revision har revisorsprofessionens ledord under alla år varit *oberoende, objektivitet och integritet*<sup>9</sup>. Men frågan uppstår om det ens är möjligt för revisorn att leva upp till dessa krav med tanke på hur starkt influerade olika aktörers krav på området är som revisorn verkar i? Oberoendet kan ifrågasättas på många plan. Dels tvingas revisorn att arbeta väldigt nära styrelse och verkställande direktör eftersom det är deras arbete som skall granskas, samtidigt som de är just samma styrelse och vd som har möjlighet att avsätta revisorn. En annan aspekt är att eftersom revisionsbyråer drivs med vinstintresse som vilket annat bolag som helst, så kan man ifrågasätta hur integriteten påverkas när de revisorn granskar är samma personer som förser denne med dess levebröd? Frågan uppstår givetvis; vems intressen är de revisorn tillgodoser? Ägarnas som är redovisningsberättigade eller ledningens som är redovisningsskyldiga?

Andra intressanta debatter som har förts inom revisionsområdet är de faktum att revisorer inte gärna lämnar en oren revisionsberättelse med risk för att bli stämnda. Det handlar hela tiden om att dokumentera det arbete man gör och föra en dialog så att man kan visa upp det sätt man har arbetat på vid en eventuell rättslig process. Detta innebär enligt Peter Öhman att

---

<sup>7</sup> Johansson 2005 sid 13

<sup>8</sup> Ibid sid 12

<sup>9</sup> Ibid sid 15

revisorer gärna koncentrerar sig på att göra ”saker rätt” än att ”göra rätt saker”<sup>10</sup>. Problemet uppstår då revisorerna är tillsatta av ägarna för att kontrollera styrelsen och den verkställande direktören när de förväntas att revidera sådant som är av intresse för aktieägarna men av praktiska skäl måste prioritera utifrån väsentlighet och risk vilka objekt som skall granskas. Därmed väljer revisorerna att granska sådant som är rutinmässigt och tryggt framför mjuk information såsom strategier och produktivitet. I detta fall revideras inte det som möjligen är av största intresse just för investerarna<sup>11</sup>. Dessa faktorer är också bidragande till det gap som uppstår mellan vad som faktiskt görs och vad som revisorer och ägarna uppfattar som viktigt att göra.

Ovanstående genomgång om den värld revisorn verkar i är komplex och intressant ur många aspekter och utifrån detta har vi formulerat vår problemställning och vårt syfte för uppsatsen.

## **1.2 Problemformulering**

- Känner sig revisorer tillfreds med de sätt som revisionen är utformad idag?
- Vilka faktorer är det som påverkar revisionens utformning?
- Hur upplever revisorn relationen till sina klienter och övriga intressenter samt har de någon inverkan och förväntan på revisionen?

## **1.3 Syfte**

Studien ämnar undersöka och beskriva svenska revisorers syn på den information de ska bedöma utifrån rådande regelverk och praxis. I de gränsområden som existerar inom revision kan en revisor tvingas till att ta olika ställningstaganden gentemot de förväntningar som finns hos revisorns klienter. Genom att analysera och jämföra dessa ställningstaganden och förväntningar kommer studien att beskriva revisorers syn på förväntningsgapet.

## **1.4 Avgränsningar**

Vi har valt att avgränsa oss till revisionsbolag i Sverige. Utifrån dessa har vi gjort ett urval till aktiebolag då vi tror att det finns en större möjlighet att kunna få tag på information om dessa på Internet. Vi anser att detta är en förutsättning för att det ska vara praktiskt genomförbart att

---

<sup>10</sup> Öhman 2006 sid 41

<sup>11</sup> Johansson 2005 sid 69

utföra vår undersökning inom den tid som är utsatt för denna uppsats. Studien kommer enbart att beröra godkända och auktoriserade revisorer, då dessa rimligen har erfarenhet av en fullständig revision och därmed kan man också anta att de i större grad är berörda av ett förväntningsgap.

## 2. Metod

---

*I detta avsnitt redogör vi för vilken undersökningsansats vi valt för vår uppsats. Vi beskriver hur vi har gått tillväga men vi gör också reflektioner kring tillvägagångssättet under varje efterföljande punkt. Avsnittet avslutas med metodkritik.*

---

### 2.1 Insamling av sekundärdata

Det finns två typer av data, sekundärdata och primärdata. Sekundärdata är forskningsartiklar och redan skrivet material och primärdata är det material som framkommit genom den egna undersökningen.<sup>12</sup>

Vår litteraturgenomgång består av sekundärdata och när vi samlade ihop vårt material gick in på Diva portalen och sökte bland andra uppsatser inom revision och om aktuella ämnen som det har skrivits om. Vi intresserade oss för begreppet *förväntningsgapet* och med detta som ämnesord fick vi upp ett antal uppsatser som behandlade området. Fokus har legat på Peter Öhmans avhandling; *Perspektiv på revision: och tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Vi har också använt oss av databanker såsom Jstor och Business Source Elite för att få tillgång till tidskrifter och böcker. Ämnesord som vi har använt oss av i vår sökning är; *förväntningsgap, revisionsteori, agentteori, auditing och expectation gap*. I de fall vi har använt oss av vetenskapliga artiklar så har vi försökt att se hur många som har reciterat artikeln för att kunna bilda oss en uppfattning om dess relevans och validitet i forskarvärlden. När vår referensram inom ämnet var tillfredställande formade vi vår problembakgrund och syftet med uppsatsen.

### 2.2 Val av metod

I samhällsforskningen kan man använda sig av kvalitativ eller kvantitativ undersökningsmetod. Det är två likställda metoder för att få kunskap om fenomenet i samhället, där kvalitativa data ofta används för att undersöka ”mjuka” data och kvantitativa för att undersöka ”hårda” data<sup>13</sup>. En vanlig strategi inom den kvantitativa metoden är att man gör en surveyundersökning, i form av en enkätutfrågning, vilket vi också tycker lämpar sig väl i vår uppsats.

---

<sup>12</sup> Lundahl & Skärvad 1999 sid 131

<sup>13</sup> Tufte 2003 sid 69

Kännetecknen för en surveyundersökning är att man får en bred täckning av det man undersöker och man mäter åsikter vid en bestämd tidpunkt<sup>14</sup>. Vi vill kunna fånga upp ett stort antal revisorers åsikter om förväntningsgapet därför anser vi att en enkätundersökning är en lämplig metod också för oss. En annan fördel med enkätundersökningar är möjligheten till tidsbesparing vilket är en förutsättning i denna uppsats. Nackdelen med denna metod är att den innefattar liten flexibilitet och när undersökningen väl är gjord kan felaktigt formulerade frågor inte göras om. Hade vi istället valt att använda oss av den kvalitativa metoden i form av ett mindre antal djupare intervjuer skulle resultatet enbart ha varit gällande för de få intervjuade. Därmed finns det inget utrymme för bredare generaliseringar utifrån resultatet, vilket vi anser är viktigt för att kunna få en bra bild av hur revisorer upplever förväntningsgapet. Vi är medvetna om att svaren skulle se annorlunda ut om vi hade kunnat göra undersökningen i form av ett större antal personliga intervjuer med öppna svarsalternativ. I det fallet hade vi kunnat fånga upp revisorers bakomliggande mening i deras svar då de hade haft möjlighet att utveckla deras åsikter. Vi anser dock att den omnämnda kvalitativa metoden skulle medföra omfattande merarbete i form av tid och kritisk analys av insamlat material och detta är inte förenligt med den tid som är avsatt för denna uppsats. Den kvalitativa ansatsen bygger på tolkning<sup>15</sup>. Vår undersökning kommer att sammanställas i tabeller och sedan kommer materialet att tolkas för att se resultaten i ett bredare perspektiv. Därmed kommer båda ansatserna att användas fast i olika grad.

### ***2.3 Deduktivt respektive Induktivt angreppssätt***

I forskningsmetodik talar man om ett deduktivt eller ett induktivt förhållningssätt när man ska dra slutsatser utifrån sitt material. Induktion innebär att man drar generella slutsatser från det som gäller i empirin<sup>16</sup> och deduktion innebär att man utgår från befintliga teorier som man sedan drar logiska slutledningar ifrån.<sup>17</sup>

Vår utgångspunkt är det deduktiva angreppssättet då vi utgår från befintliga teorier och tidigare forskning vid utformningen av vårt syfte och de sätt som vi kommer att angripa empirin på när vi utformat vår enkätundersökning. Vi kommer alltså att förutsätta att det finns

---

<sup>14</sup> Denscombe 1998 sid 12

<sup>15</sup> Tuft 2003 sid 70

<sup>16</sup> Thurén 2004 sid 19

<sup>17</sup> Ibid sid 23

ett förväntningsgap mellan revisorer och klienter när vi undersöker vår empiri. I och med att vi går ut och undersöker detta ur en ny aspekt, önskar vi få fram ny kunskap om hur detta förväntningsgap uppfattas av revisorer.

## **2.4 Urval**

Vi valde att använda oss av databasen Affärsdata när vi gjorde vårt strategiska urval. Vi ansåg att lämpliga sökord var; revision och aktiebolag. Begränsningen till enbart aktiebolag gjorde vi då vi ansåg att det skulle finnas mer tillgänglig information att tillgå dessa på Internet, vilket var en förutsättning för att få tag på e-postadresser till respondenterna. Denna sökning gav en träff på 1246 revisionsbolag runtom i hela Sverige. För att göra ett urval från dessa bolag slog vi en tärning för att välja ut den siffra vi skulle använda oss av för att välja bolag ur totalpopulationen. Tärningsslaget gav siffran sex så därmed valde vi ut var sjätte bolag med start från den första såsom de var rangordnade i Affärsdata. Sedan använde vi oss av Internet där vi sökte på både Eniros och Lokaldelens hemsidor efter e-postadresser till respondenterna. I de fall vi inte fick träff det vill säga att vi inte hittade något telefonnummer eller annan kontaktuppgift till bolaget valde vi att gå vidare till nästa i rangordningen. Efter den första genomgången fick vi fram adresser till 104 bolag. Dessa ansåg vi inte kunna utgöra ett representativt urval då ytterligare bortfall var att räkna med under själva underökningstillfället. Därmed gjorde vi ytterligare en genomgång av samtliga bolag då vi istället valde ut var tredje bolag. I de fall vi redan hade stött på ett visst bolag tidigare gick vi vidare till nästa. Efter denna genomgång fick vi ihop 206 bolag vilket vi ansåg vara tillfredställande och dessa utgjorde vårt urval och samtliga respondenter.

## **2.5 Enkätens utformande**

Vi har valt att göra en internetbaserad enkätundersökning för att identifiera revisorers syn på förväntningsgapet. Det första vi gjorde var att operationalisera vårt syfte och problemformuleringen till 19 frågor som vi ansåg vara relevanta för att kunna mäta och fånga upp revisorers åsikter om förväntningsgapet. Vi använde oss av Peter Öhmans tidigare undersökningsresultat för att försöka fånga upp vilka områden som revisorer tidigare uppfattat som problematiska. Stor vikt lades vid frågornas utformning. Vår utgångspunkt var att enbart en fråga skulle innefatta varje fråga och att det inte skulle uppfattas som ledande. Den fråga vi ansåg var relevant att fråga om revisorernas egenskaper var; hur länge de arbetat med

revision, eftersom detta kan antyda hur mogna de är i deras yrkesroll och hur stor erfarenhet de har av förväntningsgapet. I den sista frågan lämnade vi svarsalternativet öppet så respondenten fick möjlighet att fritt kommentera förväntningsgapet eller lämna övriga synpunkter. Vi ansåg att det var viktigt att ha en öppen fråga på slutet så att vi kunde fånga upp intressanta och relevanta synpunkter för studien. Anledningen till varför vi kunnat ställa relativt många frågor i enkäten är att undersökningen har genomförts i verktyget Survey Generator, en tjänst från Alstra, vilket har lett till att hanteringen av undersökningen förenklats betydligt. Samtliga frågor och svar är skapade i detta verktyg. Vi tror att detta tillvägagångssätt, att skicka ut enkäten bifogad som en länk i en e-post ökar respondenternas svarsfrekvens betydligt. När enkäten var klar utformade vi introduktionstexten till e-posten. Texten innehöll fakta om enkätens syfte, att svaren skulle behandlas anonymt, våra kontaktuppgifter och att vi antog att enkäten skulle ta ca fem minuter att besvara. Som rubrik på e-posten skrev vi, ”är du berörd av ett förväntningsgap”, vilket vi antog skulle fånga respondenternas intresse.

Innan vi skickade ut enkäten valde vi att göra en testomgång av utskicket för att se att allt fungerade tillfredställande. Tre testrespondenter valdes ut för att försöka fånga upp saker som kunde uppfattas som otydliga eller på något annat sätt vara missledande. Ett par frågor omarbetades efter testomgången och därefter skickades enkäten i dess helhet ut till samtliga 206 respondenter vid en och samma tidpunkt.

Vi beräknade att 14 dagar var en rimlig tid att kunna avsätta från uppsatsen för att respondenterna skulle ha möjlighet till att kunna besvara enkäten. Sju dagar efter det första utskicket hade vi endast fått svar från 23 respondenter och därför beslutade vi oss för att skicka en påminnelse till de respondenter som ännu inte hade besvarat enkäten. Denna process kunde vi styra från Survey Generator, det verktyg vi använde oss av. Efter det andra utskicket hade 43 respondenter svarat och detta ansåg vi vara tillfredställande för att kunna utföra analysen. Givetvis hade vi önskat att vi hade kunnat skicka ut fler påminnelser till respondenterna vilket hade kanske fått upp svarsfrekvensen, men detta var inte förenligt med den avsatta tiden uppsatsen. Efter detta började vi sammanställa och analysera data.

## **2.6 Antalet respondenter**

Målpopulationen bestod av 1246 revisionsbolag och urvalet av 206 revisorer. Antalet som besvarade enkäten var 43. Utifrån dessa fyrtiotre respondenter började vi sammanställa vårt resultat. Vi valde att presentera frågorna i form av *bartabeller* där resultaten framgick i delar av antal för att ge en så rättvisande bild av resultatet som möjligt då antalet respondenter var relativt få. När vi sammanställt resultatet var nästa steg att analysera vårt material utifrån syfte, problembakgrund och redovisade teorier.

## **2.7 Metodkritik**

Vi har använt oss av en mängd olika skriftliga källor när vi har läst in oss på området kring förväntningsgapet. Problemet med sekundärdata i form av skriftliga källor är att de är skrivna av någon annan och därmed måste vi själva tolka det som är skrivet av författaren. Speciellt problematiskt blir det när vi har läst tidskrifter där vi har varit tvungna att göra egna översättningar av det engelska språket. I dessa fall finns det en möjlighet att en annan läsare skulle kunna ha gjort en annan tolkning av textens innehåll. Ett annat problem som vi har fått ta ställning till i vårt sökande efter skriftliga källor är huruvida kvalitén i källan är hög. Vi har försökt att se om tidskriften är fackgranskad och hur många personer som har varit inne och recenserat artikeln. Vi har också bedömt artikeln utifrån om den figurerat i flera uppsatser och avhandlingar.

Vi har valt att undersöka revisorers åsikter, om hur de upplever förväntningsgapet i form av en enkät. Vi har utformat 19 frågor som vi tror kommer att kunna spegla revisorers syn på förväntningsgapet. Vid utformningen av frågorna har vi tagit in våra subjektiva bedömningar om vilka frågor vi tror är relevanta att ställa utifrån vårt syfte och även utformat dem på det sätt vi önskar att de kommer att uppfattas av respondenterna. Vi förstår att vid all typ av samhällsvetenskaplig forskning så finns det risk för olika tolkningar av samma fenomen när det handlar om att undersöka människors åsikter. I vårt fall handlar det om tolkningen av de ställda frågorna. Vi förstår att vi med vår enkätundersökning riskerar att inte fånga djupet i respondenternas åsikter eftersom svarsalternativen är fasta. Ovan nämnda riskfaktorer kommer vi att ta i beaktande vid analys av och sammanställning av resultat.

Ett problem med enkätundersökningar är att man får ett bortfall av respondenter. Följande faktorer tror vi har medverkat till den relativt låga svarsfrekvensen i vår undersökning: revisorernas vilja att ta sig tid att besvara enkäten och en icke fungerande länk. Andra faktorer som vi vet har bidragit är ogiltiga e-postadresser och att respondenten har; semester, är tjänstledig, är sjukskriven eller är föräldraledig. Denna information fick vi från de autoreplysvar som skickades till oss från respondenterna e-postadresser.

Vi har valt att inte göra en omfattande analys av bortfallet av respondenterna få grund av att vi anser att det är alldeles för omfattande arbete för denna c-uppsats. Vi kan ändå konstatera att det är en svaghet i denna uppsats att responsen var relativt låg. En bedömning måste göras i vilken mån respondenternas svar, i varje ställd fråga, är representativa för hela populationen.

Vi har försök förhålla oss så neutrala som möjligt till data, men inser att allt är tolkat utifrån vår tidigare kunskap och de tolkningar vi gjort av fakta under uppsatsens gång. Även om vår önskan är att få fram absolut kunskap i positivistisk anda förstår vi att, i vår undersökning kommer respondenternas svar att vara påverkade av de tolkningar de gjort och av de frågor vi ställt. Även om svarsalternativen som fanns att välja emellan var fasta kanske de ändå inte ur respondenternas synpunkt var tillfredsställande. Vi har försökt att vara så neutrala och kritiska som möjligt vid valet av vår forskningsmetod under resans gång.

### 3. Teoretisk referensram

---

*Detta kapitel inleds med en historisk genomgång av tidigare forskares syn på fenomenet förväntningsgapet. Efterföljande delar redovisar de teorier och den tidigare forskning som finns inom området och avsnittet avrundas med en praktisk förankring till denna studie.*

---

#### 3.1 Förväntningsgapet

Det har genomförts många försök att definiera förväntningsgapet. Den första som uppmärksammade begreppet redan på 70-talet var Liggio. Enligt honom kunde man definiera förväntningsgapet i relation till revision som ”*en skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformationen förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta*”.<sup>18</sup>

Efter att Liggio uppdagade detta begrepp har det gjorts flera andra försök inom området att ytterligare definiera förväntningsgapet. Historiskt sett så ser man att förväntningsgapet som begrepp började tas på allvar under 70-talet när Cohen kommissionen tillsattes i USA. Deras mål var att utreda utifall det fanns ett gap mellan allmänhetens förväntningar och behov på revisionens utförande och vad revisorerna rimligtvis kunde åstadkomma. Resultatet av studien ledde till att man kunde konstatera att ett förväntningsgap existerar och att ansvaret för att reducera detta ligger främst på revisorn och övriga inblandade gällande den finansiella rapportens utformande.<sup>19</sup>

Den beskrivning som Liggio och Cohen Commission gjorde av förväntningsgapet ansågs av Porter vara en väldigt snäv tolkning av begreppet. Hon menar att revisorer möjligtvis inte kan åstadkomma eller motsvara de förväntningar som krävs av dem i deras yrkesutövande. Porters definition av förväntningsgapet blir därför, ”*allmänhetens förväntningar på revisorn och revisorns fullgörande av sin uppgift såsom det uppfattas av samhället.*”<sup>20</sup> Utifrån detta indikerar Porter att gapet har två komponenter: ett *rimlighetsgap* och ett *utförandegap* (se figur 3.1). Rimlighetsgapet är ett gap som uppstår mellan allmänhetens förväntningar på revisorn, vad de kan tänkas uppnå och vad revisorn möjligtvis kan åstadkomma.

---

<sup>18</sup> Öhman 2006 sid 130

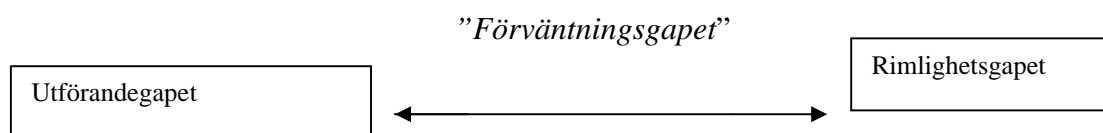
<sup>19</sup> Porter 1993 sid 50

<sup>20</sup> Öhman 2006 sid 130

Utförandegapet är det gap som innefattar vad revisorn förväntas uppnå utifrån de arbetsuppgifter revisorn har.<sup>21</sup>

**Uppnådd prestation av revisorer**

**Allmänhetens förväntningar av revisorer**



*Figur 3.1 Figuren visar Porters uppdelning av förväntningsgapet på de två olika gapen; utförandegapet och rimlighetsgapet .*

I artikeln skriven av Swift, C.Humphrey och V.Gor benämns en annan aspekt av förväntningsgapet. De menar att det är många faktorer som har påverkat förväntningsgapet. Några faktorer som de omnämner är; teknisk ansvarighet, innevarande kompetens hos revisorer, samt förmågan att kunna kommunicera och arbeta självständigt gentemot allmänheten och styrelseledningen. Dessa frågor är avgörande att ta ställning till när det gäller förmågan att kunna leverera den service som förväntas när man besitter ett yrke som revisor och arbetar med revision.<sup>22</sup>

En revisor kan bli tvungen att agera och besitta många olika roller i sin yrkesprofession och inte bara utöva den "klassiska revisorsrollen" där man bedriver kontroll i klientens näringsverksamhet. Revisorn får i många fall också agera som konsult och ge råd och rekommendationer till sin klient samt också besörja andra uppgifter för sin klient.<sup>23</sup>

Utifrån dessa olika sätt att se på begreppet förväntningsgapet har en gemensam nämnare identifieras, nämligen att de externa intressenterna som är berättigade till att ta del av den redovisningsinformation som finns i de finansiella rapporterna har en annan uppfattning om revisionen än vad revisorerna själva har.<sup>24</sup>

<sup>21</sup> Porter 1993 sid 50

<sup>22</sup> Swift & Humphrey & Gor 2000:31-45

<sup>23</sup> Moberg 2006 sid 38

<sup>24</sup> Öhman 2006 sid 130

### **3.2 Resultat av tidigare forskning**

Porter som nämns i stycket ovan om förväntningsgapet genomförde en studie på Nya Zeeland 1989, för att ta reda på om det existerade ett förväntningsgap. Olika intressenter fick i studien svara på en enkät om olika typer av ämnesrelaterade frågor. Undersökningens fokus var att ta reda på intressenternas åsikter gällande revisorns arbetsuppgifter samt utförandet av dessa och vilka uppgifter utöver dessa en revisor bör göra. Det visade sig att det finns ett stort ”kunskapsgap” när man tittade på de plikter som ingår i revisorns arbete. Kunskaperna inom ämnet hade till största delen revisorerna själva och representanterna från de reviderade företagen fick bättre resultat än de övriga i studien. Porters enkätundersökning vände sig till 1700 respondenter och gick ut via e-post. Respondenterna var slumpmässigt utvalda ur grupper som var påverkade på något sätt av revisorer. Dessa kallades i studien för intressegrupper.<sup>25</sup>

Det var främst två områden som respondenterna i Porters studie ansåg att revisorerna presterade otillräckligt på medan de själva inte ansåg sig vara förpliktade att genomföra dessa. Det ena var avslöjandet av stöld eller illegala handlingar som hade genomförts av ledande personer inom företaget vilket i sin tur har påverkat företagets ekonomi. Det andra var att revisorn ska upplysa i revisionsberättelsen om det existerar en förvrängning av de finansiella rapporterna samt om man betvivlar företagets fortsatta överlevnadsförmåga.<sup>26</sup> Det framkom i Porters resultat av studien att de flesta tyckte att revisorer borde ha fler plikter i sitt dagliga arbete än vad som var aktuellt då studien genomfördes. Den grupp som hade flest åsikter gällande detta var de respondenter som hade minst kontakt med revisorer och här fanns också det största kunskapsgapet. Detta kan bero på antingen att det finns kunskapsbrist gällande revisorers uppgifter eller att respondenterna har önskemål om utökning av dessa uppgifter.<sup>27</sup> För att minska förväntningsgapet enligt Porter måste man identifiera de förpliktelser som samhället förväntar sig att revisorerna ska utföra. Det är dessa plikter som samhället måste få kunskap om och som i sin tur ska integreras i de revisionsstandarder som finns. I och med detta minskar man det ”rimlighetsgap” som finns och de orimliga förväntningar som ställts på revisorerna.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Porter 1993 sid 50

<sup>26</sup> Ibid sid 53

<sup>27</sup> Ibid sid 59

<sup>28</sup> Ibid sid 62

En annan intressant undersökning att titta på är den som genomförts av Wilson och Grimlund i USA om revisorers rykte. Den syftar på att en revisionsbyrås största tillgång är det värde ett gott rykte skapar. En revisor bär ett stort ansvar gentemot den byrå denne arbetar på och mot sin klient.<sup>29</sup> Artikeln fokuserar på hur revisorns rykte påverkar deras möjligheter till att behålla både klienter och marknadsandelar. De nämner bland annat hur viktigt det är att ha interna kontroller inom företaget samt hur viktigt det är att kvalitetssäkra den finansiella information som ges ut. Då ett företag har misslyckas i sina affärer och det har påverkat de externa intressenterna på ett negativt sätt är det vanligt att de beskyller revisorerna för försumlighet och inkompetens.<sup>30</sup>

Amerikanska SEC, Securities and Exchange Commission, är Amerikas finansinspektion som kom till 1934 och som arbetar med tillsyn över handeln med värdepapper. SEC har även rätt att utfärda sanktioner om inte deras regler efterföljs vilket även gäller inom området redovisning.<sup>31</sup> Regelverket säger att kommissionen har rätt att införa straff mot revisorer som har agerat på ett oprofessionellt och oetiskt sätt samt överträtt regelverket.<sup>32</sup> I Wilson och Grimlunds resultat framkom det att en sanktion från SEC kan få ekonomiska konsekvenser för en revisionsbyrå. Byrån får svårare att behålla sina marknadsandelar och sin kundstock och de tidigare teorier som finns om efterfrågan på revision trycker därför på vikten av revisorers rykte. De kom också fram till att revisorers rykte har stor betydelse för byrån och dess fortsatta existens.<sup>33</sup>

### 3.2.1 Avhandling förväntningsgapet

Peter Öhman, verksam forskare och lärare vid Mittuniversitet har skrivit en avhandling inom revision som berör förväntningsgapet. I sin avhandling tar Öhman upp *revisionsarenan* som han beskriver är en sorts grogrund till det förväntningsgap som han anser existerar idag mellan revisorer och de redovisningsberättigande intressenterna. Han menar att det finns tre så kallade skikt som utgör denna arena; revisionsprofessionen, revisionsbyråerna och ytterligare de revisorer som arbetar på fältet.<sup>34</sup> Revisorerna som är ute på fältet menar Öhman är i beroendeställning till revisionsbyrån, de redovisningsskyldiga företagen och de

---

<sup>29</sup> Wilson & Grimlund 1990 sid 43

<sup>30</sup> Ibid sid 44

<sup>31</sup> <http://www.sec.gov/index.htm>

<sup>32</sup> Wilson & Grimlund 1990 sid 44

<sup>33</sup> Ibid sid 57

<sup>34</sup> Öhman 2006 sid 125

övriga redovisningsberättigande intressenterna genom sitt dagliga arbete. De är förpliktigade att följa de regler och praxis som finns inom professionen i sina uttalanden samtidigt som de är ålagda att följa de interna riktlinjer som finns inom byrån. Revisionsbyrån är ett företag som alla andra och har därför konkurrens på den marknad som finns inom revisionsprofessionen. När revisorer är ute och arbetar på fältet gör de därför inte bara ”sammansaffärer” utan också ”affärer i samhället”. Öhman definierar samhällsaffärer som de samhällsangelägenheter som revisionsprofessionen fått i uppdrag att sköta för att skydda de redovisningsberättigande intressenternas behov. De affärer revisionsbyrån gör för egen ekonomisk vinning är Öhmans definition på affärer i samhället. Båda dessa definitioner är oförenliga utifrån samhällets syn på revisionsprofessionen.<sup>35</sup>

De förväntningar som uppstår på revisionsarenan från samhället, revisionsbyrån och de redovisningsskyldiga företagen skapar det förväntningsgap som uppstår mellan dessa parter. Öhmans definierar förväntningsgapet som ”*en diskrepans mellan vad intressenter och revisorer uppfattar att revisorerna ägnar och/eller ska ägna sig åt.*”<sup>36</sup> Genom denna benämning menar Öhman att förväntningsgapet uppstår när intressenternas uppfattningar ställs mot revisorernas uppfattningar gällande deras arbete och att det inte styrs av bakomliggande lagar och regelverk. Han menar att det delvis handlar om att revisorer inriktar sig på att göra sådant som de inte anser vara det allra viktigaste för investerarna eller övriga intressenter.<sup>37</sup>

I resultatet av Öhmans studie framkommer det bland annat att revisorer fokuserar på att göra saker rätt. I respondenternas svar kommer det fram att revisorerna inte är särskilt benägna att söka efter förbiseenden eller oegentligheter i företagens årsredovisningar. De granskningsobjekt som kräver en mer personlig bedömning utöver den regelpraxis som finns granskas i mindre omfattning även om de anses vara viktiga. Svaret på detta är att revisionsarbetet är förknippat med personliga risker och i och med att man följer de riktlinjer som finns gör man saker rätt.

När revisorer granskar hårda och historiska fakta enligt gällande rutiner känner de sig trygga till skillnad mot när de ska titta på mjuka och framtidsorienterade data. Därför granskas mjuka data i jämförelsevis liten omfattning och redovisas istället oftast direkt från de

---

<sup>35</sup> Öhman 2006 sid 126

<sup>36</sup> Ibid sid 132

<sup>37</sup> Ibid sid 111

redovisningsskyldiga företagen till investerare och övriga intressenter. Dock anser revisorerna att framtidsorienterad information är viktig för intressenterna men de uttrycker sig också i sina svar att de inte grundläggande utgår från intressenternas behov när de utför sin granskning. Vad intressenterna placerar högt på sin prioriteringslista stämmer inte alltid överens med vad revisorerna anser vara viktigt att granska. Revisorerna har en indirekt motvilja till att uttala sig om sådant som inte ingår i deras arbete gällande nuvarande regelverk och praxis. Denna rädsla kan botten i att revisorerna undviker att hamna i situationer där de själva får stå till svars för dessa uttalanden.

Sammanfattningsvis kan man säga att det som är av värde för de redovisningsberättigande intressenterna går i strid mot vad som är tryggt för revisorerna att granska. Genom detta kan man säga att de som revisorerna själva uttalar sig om och som de tror är värdefullt för intressenterna stämmer inte alltid överens med de förväntningar intressenterna har på revisorerna.<sup>38</sup>

### 3.2.2 Tidigare uppsatser inom ämnet

Det finns ett flertal uppsatser som har behandlat området kring förväntningsgapet. Två av dessa som är intressanta att omnämna i denna studie är; *Förväntningsgapet – en inre konflikt?* och *Förväntningsgapet – mellan klient och revisor*. I den förstnämnda vill författarna till uppsatsen ta reda på hur revisorn upplever förväntningsgapet ur ett revision- och tjänstemarknadsföringsperspektiv. Utifrån revisionsperspektivet diskuterar de sedan vad förväntningsgapet innefattar och ur tjänstemarknadsföringsperspektivet var gapet uppstår samt vad man kan göra för att eliminera det. Utifrån de intervjuer som genomfördes kunde författarna konstatera att respondenterna ansåg att ett förväntningsgap existerar och att grunden till detta ligger i att klienterna är dåliga på att tydliggöra för sina revisorer vad de förväntar sig att de ska göra. Revisorerna menar att klienter som har hög kompetens inom revisionsområdet är bättre på att klargöra sina önskemål för dem. För att kunna minska förväntningsgapet föreslås i studien att en bättre kommunikation mellan revisor och klient skulle frambringa att klienterna blir bättre på att förmedla vad de förväntar sig att revisorn ska åstadkomma.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Öhman 2006 sid 102-12

<sup>39</sup> Björkegren & Olsson & Westlind 2007 sid 45

I den andra studien som berör förhållandet mellan klient och revisor försöker författarna ta reda på vilka förväntningar klienten har på revisorns arbete samt hur mycket information revisorn lämnar till klienten inför sitt uppdrag. De utvärderar de problem som kan uppstå genom ett förväntningsgap samt åtgärder för att reducera dessa.<sup>40</sup> Utifrån sin studie kom de fram till att det finns meningsskiljaktigheter mellan klienten och revisorn om vad en revision ska innefatta samt vad en revisor får göra eller kan göra. Detta menar författarna beror på brist i kommunikationen mellan de två parterna. Det verkade dock inte vara något problem i slutändan då klienten trots allt har förtroende för sin revisor och dennes arbete. Författarna i denna studie poängterar också att många klienter ansåg att revisorer skulle finnas tillhands gällande rådgivning samt delta i ekonomiska beslut. Detta leder till att många revisorer ibland gör mer än vad som egentligen ska ingå i deras uppdrag.<sup>41</sup>

### **3.3 Revisionsteori**

Från det latinska ordet *revidere* kommer ordet revision vilket betyder att se tillbaka. Utgångspunkten i revisionsteorin enligt Peter Öhman är att den information som presenteras för investerare och övriga intressenter ska vara användbar och revision ska ses som en kontroll om att så är fallet.<sup>42</sup> Även om teorierna om revision inte är särskilt utbredda tycks det ändå råda enighet om revisionens syfte, vilket handlar om att ”*granska, bedöma och uttala sig om redovisningsinformation till hjälp för investerare och övriga intressenter*”.<sup>43</sup> Oenighet råder däremot i synen om vad revisionen ska innehålla och därför finns det också flera normgivande organ på marknaden som har gett mer precisa rekommendationer om vad en revision ska innehålla.<sup>44</sup>

I Sverige har vi FAR-SRS (Föreningen Auktoriserade Revisorer – Svenska Revisorssamfundet) som behandlar revisionsbranschens frågor. Dessa rekommendationer behandlar områden som ansvar, arbetsuppgifter, planering, procedurer, fältarbete och rapportering. Grunden till bolagsrevisionens uppkomst ligger bland annat i ägarnas behov av kontroll över styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolagets verksamhet. Idag finns det dock andra intressenter än dessa som är intresserade av bolagets revision såsom

---

<sup>40</sup> Freden & Andersson 2005 sid 3

<sup>41</sup> Ibid sid 28

<sup>42</sup> Öhman 2006 sid 36

<sup>43</sup> Ibid sid 37

<sup>44</sup> Ibid

låneinstitut, leverantörer, och aktieägare. För dem är det nödvändigt att revisionen finns så att de vet att den ekonomiska informationen företaget lämnar är trovärdigt. I och med detta kan det ifrågasättas om revisorn utifrån sin roll kan tillvarata alla dessa förväntningar utan att indirekt hamna i en lojalitetskonflikt gentemot nämnda parter. Revisorn bär ett väldigt stort ansvar i och med att han eller hon med sin namnteckning skall intyga inför bolagets intressenter att den informationen bolaget lämnar ut har gått rätt och riktigt till.<sup>45</sup> Enligt Aktiebolagslagens (2005:551) 9 kapitel 3§ ”*skall revisorn i den omfattning god revisionsred bjuder kontrollera bolagets årsredovisning, bokföring samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.*” Granskningen skall utföras enligt god revisionsred och vara så omfattande och ingående som den kräver.<sup>46</sup>

Den granskningen som en revisor ska göra för att kunna kvalitetssäkra informationen i redovisningen kan man enligt Öhman dela in i tre områden; *den räkenskapsrelaterade revisionen, förvaltningsrelaterade revisionen* och *den verksamhetsrelaterade revisionen*. Även om detta är en vanlig indelning av revisionen så är det ingen garanti för att inte missa ett granskningsobjekt som har hamnar i gränslandet mellan dessa områden.<sup>47</sup> Granskningen och bedömningen av räkenskapernas relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet ligger inom området räkenskapsrelaterad revision. Poster i balansräkning och resultaträkning hör främst hit och här måste en revisor vara insatt i det regelverk som berör denna information. Bedömningen av hur företagen följer lagar, regler, direktiv och policys hör till området förvaltningsrelaterad revision. Revisorer i Sverige ska enligt aktiebolagslagen granska skatter och avgifter. För att kunna utföra denna granskning krävs att revisorn är insatt i dessa juridiska frågor.<sup>48</sup> Ett område som är friare från objektiva bedömningar än ovan nämnda områden är den verksamhetsrelaterade revisionen. Här ska granskningen av företaget omfatta en bedömning av hur verksamheten drivs och om den drivs på ett ändamålsenligt och effektivt sätt. Det underlättar för revisorn om den har en förståelse för de förhållanden som råder för den specifika branschen och de affärer som företaget bedriver i sin verksamhet.<sup>49</sup>

---

<sup>45</sup> Moberg 2006 sid 34

<sup>46</sup> Ibid

<sup>47</sup> Öhman 2006 sid 38

<sup>48</sup> Ibid sid 38-9

<sup>49</sup> Ibid

### 3.3.1 Den reglerade revisionen i Sverige

De revisorer som arbetar med *god redovisningssed, god revisionsred och god revisorsred* har FAR (Förenade Auktoriserade Revisorer) samlingsvolym som utgångspunkt för sin revision<sup>50</sup>. I denna finns det regler och riktlinjer som en revisor skall följa vid utförandet av revisionen. Här nedan följer ett urval av de standarder som är centrala för en revision.

#### Revisionsstandard 200, Mål och generella principer för en revision

Denna standard tar fasta på målet med revisionen:

”Målet för den lagstadgade revisionen i Sverige är att revisorn skall lämna en revisionsberättelse. Revisorn skall granska årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning för att göra det möjligt för honom eller henne att uttala sig i revisionsberättelsen om dels huruvida årsredovisningen, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt tillämpad lag om årsredovisning och därmed ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning enligt god redovisningssed, /.../, Granskningen skall också göra det möjligt för revisorn att göra de övriga uttalanden eller anmärkningar eller lämna de upplysningar som lagstiftningen om revision kan kräva...”<sup>51</sup>

Stadgan behandlar också andra generella principer och etiska regler som berör revisorns objektivitet; *oberoende, integritet, objektivitet, professionella kompetens och omsorg, tystnadsplikt, professionellt uppträdande och god revisionsred*. Revisorns opartiskhet och självständighet regleras i revisionslagen (2001:883)<sup>52</sup> och revisorns oberoende är viktigt för att garantera revisionens kvalitet.<sup>53</sup>

#### Revisionsstandard 320, Väsentlighet vid revision

Denna revisionsstandard ger vägledning om hur revisorn skall beakta väsentlighet när han eller hon bestämmer vilka poster som skall granskas och också effekten av felaktiga uppgifter<sup>54</sup>. Ett utdrag ut stadgan lyder; ”revisorn skall beakta väsentlighet och dess samband med revisionsrisk när han eller hon genomför revisionen”.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> FAR, del 2, 2007 sid 3

<sup>51</sup> Ibid sid 363

<sup>52</sup> Ibid

<sup>53</sup> Moberg 2006 sid 79

<sup>54</sup> FAR, del 2, 2007 sid 412

<sup>55</sup> Ibid sid 411

### **Revisionsstandard 709, Revisionsberättelsens utformning**

Denna stadga tar fasta på vad revisionsberättelsen skall innehålla och dess standardutformning. Detta är beskrivet enligt följande; ”Revisionsberättelsen skall innehålla klart skrivna uttalanden och, i tillämpliga fall, anmärkningar och upplysningar om dels årsredovisningen, dels de andra förhållanden som revisorn har att bedöma och ta ställning till”.<sup>56</sup> Vidare tar stadgan också fasta på att; ”revisionsberättelsen skall innehålla ett konstaterande att revisionen har planerats och genomförts för att revisorn med hög men inte absolut säkerhet skall försäkra sig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter”.<sup>57</sup>

### **Aktiebolagslagen 29 kap. 2§, Revisorns skadeståndsansvar**

Revisorns bedömning av eventuellt skadeståndsansvar görs utifrån culperegeln som är en central princip för skadeståndsrätten<sup>58</sup>. Skadeståndsansvaret kan innebära att revisorer är försiktiga i vad de väljer att ta med i revisionsberättelsen och också att de väljer att noga dokumentera det arbete de utför ifall det skulle uppstå en rättlig tvist.<sup>59</sup>

## **3.4 Agentteori**

Teorin om de två parterna agenter och principaler växte fram under 70-talet och är en väl etablerad teori som ofta används inom redovisning. Agentteorin fokuserar på förhållandet mellan två parter; en uppdragsgivare som vill ha något utfört, den så kallade ”principalen” och den andra parten som kan utföra uppdraget, kallad ”agenten”. Agentens och principalens arbete fastslås i ett kontrakt utifrån de förhållanden som råder vid den aktuella tidpunkten. En återkommande fråga inom agentteorin är vem som bär risken när ett kontrakt sluts mellan två parter. Situationen uppstår på grund av att de samarbetande parterna har olika attityder till kontraktet.<sup>60</sup> I sin artikel särskiljer Norrman två typer av kontrakt i agentteorin; det ena är det *beteendeorienterade kontraktet* och det andra är det *resultatorienterade kontraktet*. Kontraktet ska vara till hjälp för att skapa incitament, styra beteende samt skicka signaler.<sup>61</sup>

Ett exempel på det beteendeorienterade kontraktet kan vara en ersättning för beteendet ”att vara på jobbet”. I det här fallet är lönen ersättningen för prestationen. Ett exempel på det

---

<sup>56</sup> FAR, del 2, 2007 sid 522

<sup>57</sup> Ibid

<sup>58</sup> Moberg 2006 sid 146

<sup>59</sup> Johansson 2005 sid 47

<sup>60</sup> Ibid

<sup>61</sup> Norrman 2005 sid 17

resultatorienterade kontraktet är där ersättningen kan vara ackordslön eller optioner. Här kopplas agentens och principalens mål tydligt samman vilket är syftet med det resultatorienterade kontraktet.



Figur 3.4

Figuren visar agentteorins grundläggande modell enligt Norrmans artikel.<sup>62</sup> Modellen visar överenskommelsen mellan de två parterna Agent och Principal samt hur parternas framtida samarbete fastslås i ett kontrakt.

Andreas Norrman har tagit upp i sin artikel olika faktorer som innefattar olika nivåer av risk i de kontrakt som upprättas;<sup>63</sup>

- Att parterna fattar självständiga beslut.
- Att parterna handlar i eget intresse.
- Att parterna har egna mål som inte alltid överensstämmer med den andra partens.
- Att parterna har olika attityder till risk.
- Att parterna har begränsad rationalitet.
- Att parterna kan hemlighålla eller förvränga informationen.

Kopplingen till ovan nämnda faktorer ligger i viljan att kunna acceptera en viss risk när man sluter ett avtal mellan två parter.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> Norrman 2005 sid 16

<sup>63</sup> Ibid

<sup>64</sup> Ibid

Enligt den artikel Eisenhardts har skrivit om agentteorin finns det specifikt två problem som kan uppstå inom agentrelationen. Den första är agent problemet som kan uppstå när målen mellan agenten och principalen är olika samt när det är för svårt eller för dyrt för principalen att bekräfta att agenten har skött sig korrekt. Det andra problemet är fördelningen av risk som uppkommer när principalen och agenten har olika attityder gentemot risken. De två parterna kan föredra olika tillvägagångssätt vid tidpunkten när kontraktet ska fastställas och risknivån bedöms i sin tur utifrån situationen mot omvärlden och indirekt också mot de olika parternas riskprofil.<sup>65</sup>

Agentteorin bygger på egenintresse. Alla parter vill få ut maximal nytta i alla kontrakt och samarbeten vilket gör dem till nyttomaximerare. Att vilja införskaffa information det vill säga köpa information från någon är vanligt. Dock har den en kostnad vilket gör att den har ett skilt värde beroende på vem som är dess användare.<sup>66</sup> När principalen har god insyn och information om vad agenten företar sig har agenten en tendens till att bete sig mer i principalens intresse. Dock uppstår det oftast problem när principalen har en begränsad tillgång till information. Ett synsätt utifrån agentteorin är skapandet av ett relevant informationssystem vilket i sin tur kan användas för att övervaka aktieägares intressen och styrelsens beteende i ett företag. När styrelsen i ett företag tillhandahåller mycket information till sina aktieägare har cheferna en förmåga att arbeta mer gentemot ägarnas intressen än i omvänt fall. När styrelsen i företaget övervakar aktieägarnas intressen på ett bättre sätt har det visat sig att risken minskar för att alltför stora utbetalningar av fallskärms- och bonusavtal.<sup>67</sup>

### **3.5 Teoretisk förankring till studien**

Inom den teoretiska referensramen har vi redovisat ett flertal olika definitioner av förväntningsgapet, revisionsteorin, agentteorin samt tidigare forskning om förväntningsgapet. Revisionsteori och agentteorin är två teorier som kan användas till att tolka revisorers dagliga arbete. Revisionsteorin grundar sig på det regelverk revisorer måste följa medan agentteorin tar fasta på förhållanden mellan olika parter vilka också berör revisorn. Båda dessa faktorer; regelverk och förhållanden till andra parter, är en del av förväntningsgapet.

---

<sup>65</sup> Eisenhardt 1989 sid 58

<sup>66</sup> Ibid

<sup>67</sup> Eisenhardt 1989 sid 65

Revisionsteorin är intressant för vår uppsats genom att den innehåller de regleringar som revisorn kan och bör verka inom. Regleringarna kan i vissa fall begränsa honom eller henne att bemöta klienter på ett tillfredställande sätt och när klienter har förväntningar revisorn inte kan bemöta uppstår ett förväntningsgap.

Agentteorin anser vi är intressant för vår studie i den meningen som Öhman har valt att tolka den. Han kopplar den till *revisionsarenan*. Revisionsarenan innefattar alla parter såsom revisionsbyrån, redovisningsskyldiga och de redovisningsberättigande intressenterna. Enligt honom är investerare, *principaler* och revisorer *agenter*. Investerarna ska i detta fall inneha en framträdande plats på revisionsarenan men de konkurrerar enligt Öhman med tre andra principaler. Dessa kan vara de som representerar de redovisningsskyldiga företagen, revisionsprofessionen eller revisionsbyråerna. Dessa kan i sin tur påverka revisorer på olika sätt som gör att investerarna hamnar i skymundan. Det finns i Sverige exempel på revisorer som gör avsteg från gällande rekommendationer för att böja sig för önskemål från ett redovisningsskyldigt företag kanske för att det ska vara gynnsamt för den byrån de arbetar vid.<sup>68</sup> Enligt Öhman kan de som representerar revisionsprofessionen också ses som principaler till revisorn då denne måste följa det regelverk som finns i sitt utövande.<sup>69</sup> Det är därför intressant att utifrån vår undersökning ta ställning till agentteorin såsom Öhman tyder den. Vi har också valt att utgå från hans tolkning av förväntningsgapet. Hans avhandling utkom år 2006 och är därmed färsk kunskap som finns att tillgå om svenska revisorer och förväntningsgapet.

Vi har valt att själva undersöka svenska revisorers syn på förväntningsgapet så därmed anser vi att det är lämpligt för oss att ha Öhmans avhandling som utgångspunkt. Annan tidigare forskning inom förväntningsgapet är givetvis också intressant för vår studie. Vi har ansett att Porters forskning inom detta område är intressant och hon är också citerad av många andra författare vilket i sig tyder på att hon är väl ansedd inom området.

---

<sup>68</sup> Öhman 2006 sid 127-30

<sup>69</sup> Ibid

## 4. Resultatredovisning

---

*Här redovisas de resultat som kommit fram genom denna studie utifrån den problemformulering och det syfte som ligger till grund för denna uppsats. Detta avsnitt inleds med fakta om respondenterna och dess svarsfrekvens samt efterföljs av redovisat resultat i form av siffror och tabeller.*

---

En enkätundersökning genererar oftast ett stort bortfall och därför är det vanligt att många studier genomför en bortfallsanalys. Denna analys genomförs för att minska osäkerheten som är kopplad till bortfallet i undersökningen och detta görs enklast genom att man jämför sitt resultat med populationens eller det ursprungliga valet. Ett mindre bortfall genererar större säkerhet när man ska generalisera sina resultat från urval till population. Har man ett bortfall på 5-10 procent har man en väldigt hög svarsfrekvens och då kan man generalisera sina resultat med ganska stor tilltro.<sup>70</sup> Det är dock väldigt ovanligt att man får ett så litet bortfall som 5-10 procent i en enkätundersökning så därför får man vara nöjd om man kan få en svarsfrekvens på mellan 50 till 70 procent.<sup>71</sup> Det blir alltid ett bortfall i en undersökning av naturliga skäl då det alltid finns vissa respondenter som inte kan svara och därmed faller bort från undersökningen. Utifrån detta resonemang kan vi se att denna studie har haft ett väldigt stort bortfall då svarsfrekvensen uppgår endast till 43 respondenter dvs. ca 20 procent.

Då en bortfallsanalys inte är relevant för en c-uppsats då det oftast krävs vid större undersökningar väljer vi att endast omnämna respondenternas svarsfrekvens. Deras svarsfrekvens har påverkat det utfall vi fått av vår undersökning och det måste vi ta i beaktande då utfallet kan bli annorlunda om samma undersökning utförs igen.

### 4.1 Respondenternas svarsfrekvens

I vår undersökning hade vi 43 respondenter som fullföljt hela enkäten av totalt 206 tillfrågade revisorer. Det är en svarsfrekvens på 20 procent vilket var ungefär det vi hade förväntat oss i denna undersökning. Det intressanta är att 24 stycken respondenter har påbörjat vår enkät men av någon anledning inte fullföljt den. En möjlig orsak till detta är tidsbrist. Vårt bortfall består också av ytterligare 139 respondenter som valt att inte påbörja enkäten. Detta bortfall kan bero på många faktorer och några av faktorerna kan vara att adressen inte stämmer eller att

---

<sup>70</sup> Tufte 2003 sid 136

<sup>71</sup> Trost 2001 sid 118

den som skulle ha mottagit enkäten har; semester, är tjänstledig, är sjukskriven, eller har föräldraledighet. Det vi kan se utifrån de autoreply svar vi fått på mailen är att 14 av respondenterna har enkäten inte gått fram till på grund av fel adress. Ytterligare 13 av respondenterna har kontaktat oss via mail. Från dessa 13 framkommer det att; fyra har semester, två är lediga, fyra har ej tid att svara, en är på kurs och två av dem är ej revisorer. Från detta kan man dra slutsatsen att vi vet varför 27 stycken av respondenterna inte har svarat på enkätundersökningen dock är det fortfarande oklart varför övriga inte svarat. Det kan bero på många faktorer som nämnt ovan men också på att tiden inte fanns till för att genomföra enkäten. En revisor som inte hade tiden att svara hade synpunkten att, enkäter är uttjatat och att man får allt för många frågor av detta slag regelbundet. Om det fanns fler respondenter som kände likadant vet vi inte. Vi kommer inte heller kunna ta reda på om det är en teknisk brist i vår enkät som på något sätt påverkar utfallet. Det vi vet dock är att det har förekommit brister då en person ringt och meddelat oss detta när denne inte kunde öppna enkäten.

## **4.2 Sammanställning resultat**

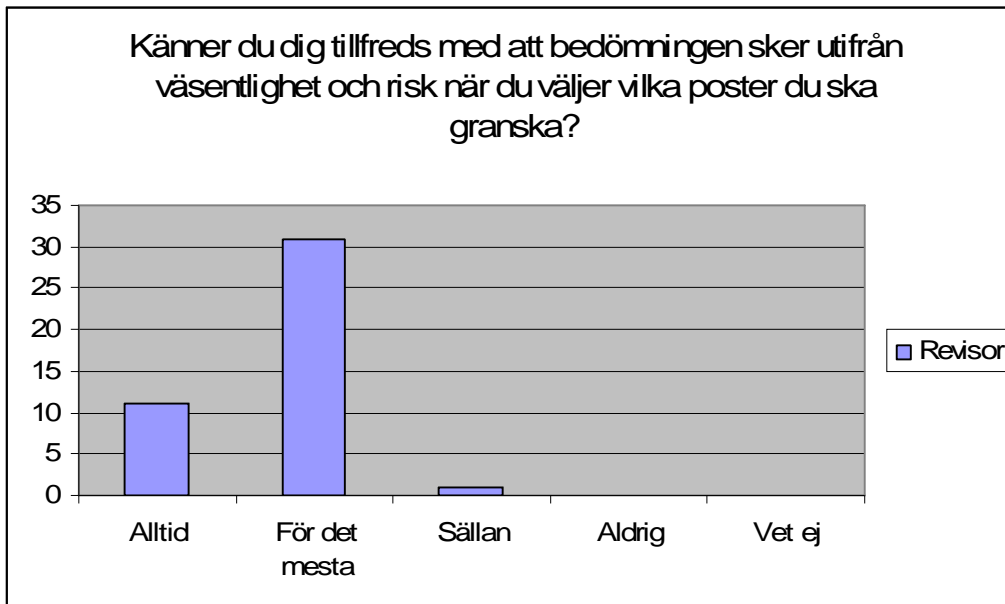
Enkäten omfattade 19 frågor där vi började med en inledande fråga som berörde deras erfarenhet från revisorsyrket (se bilaga 1). Det intressanta i frågan är att övervägande delen av respondenterna, det vill säga 21 stycken, har svarat att de har 18 års erfarenhet eller mer inom branschen. I spannet 0-5 år var det fem stycken respondenter, 6-11 år var det åtta stycken respondenter och mellan 12-17 år var det nio stycken respondenter. Då de respondenter som svarat har mycket erfarenhet inom yrket känns det som att kunskapsnivån har varit hög inom ämnet. De respondenter som har mångårig erfarenhet antar vi också har genom åren blivit mer pålästa men också erfarna i sina relationer till klienterna. Fråga fyra i enkäten (se bilaga 1) har vi valt att ta bort efter undersökningens slutförande. Frågan är inte relevant att behandla i denna studie då frågan blivit felaktigt formulerad och svaren är svåra att tolka och analysera utifrån problemformulering och syfte.

Vi har utifrån de resultat vi fått fram genom vår enkätundersökning valt att dela upp 16 frågor i tre underrubriker. Den första är *faktorer som påverkar revisionens utformning*, den andra är *krav och förväntningar från investerare och externa intressenter*, den sista innefattar *relationen till klienten*. Frågorna i enkäten hamnar naturligt under någon av dessa tre underrubriker utifrån vad respektive fråga behandlar. Den sista frågan i enkäten med ett öppet

svarsalternativ har vi valt att lägga under rubriken *övrig kommentar* och där behandlar vi de svar respondenterna frivilligt har skrivit.

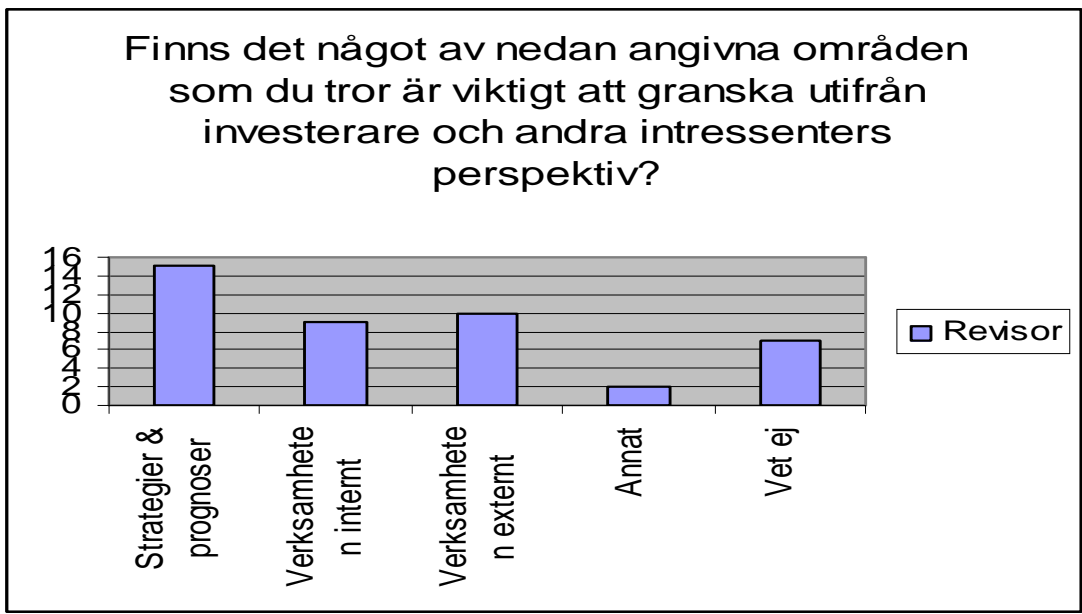
### 4.2.1 Faktorer som påverkar revisionens utformning

Under denna rubrik redogörs för de resultat vi fått från enkätundersökningen som utgår från revisionens utformning. Det kan vara frågor som berör regelverket eller det praktiska arbetet inom revisionen.



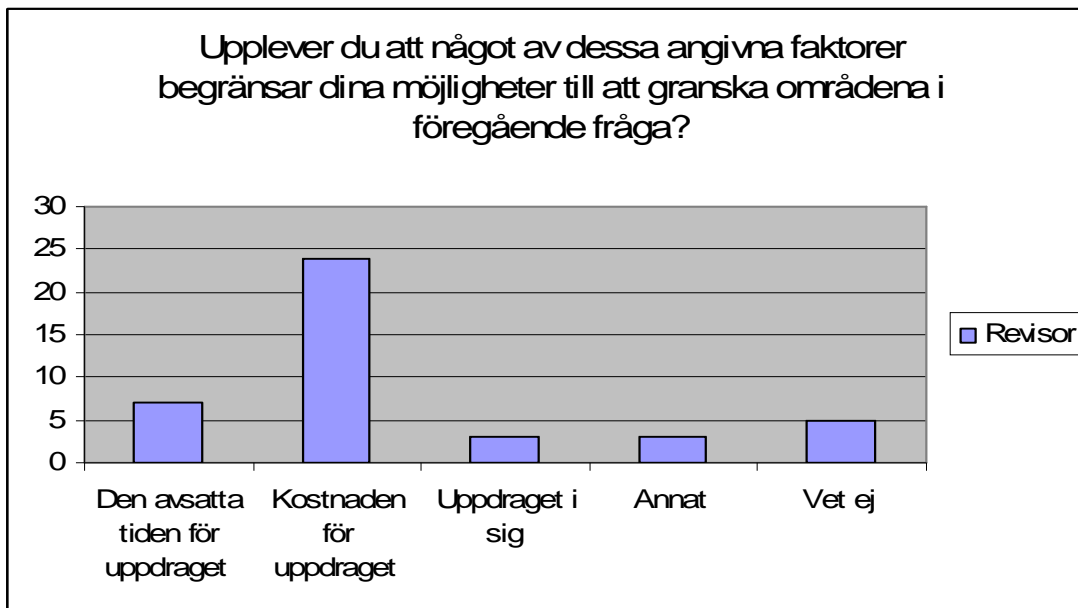
**Tabell 4:1**

I tabell 4:1 kan vi se att 31 stycken respondenter känner sig tillfredsställda för det mesta med att deras granskning av årsredovisningen sker utifrån väsentlighet och risk. Då revisorn inte kan granska allt måste denne göra en stickprovsgranskning i revisionen och detta urval sker mot de två kriterierna väsentlighet och risk. De granskar de områden där risken för att hitta väsentliga fel är störst och här kan man se att respondenterna känner sig relativt trygga utifrån denna bedömning. Elva stycken har svarat alltid och utifrån det kan man dra slutsatsen att det inte finns några tveksamheter gällande deras granskning i årsredovisningen.



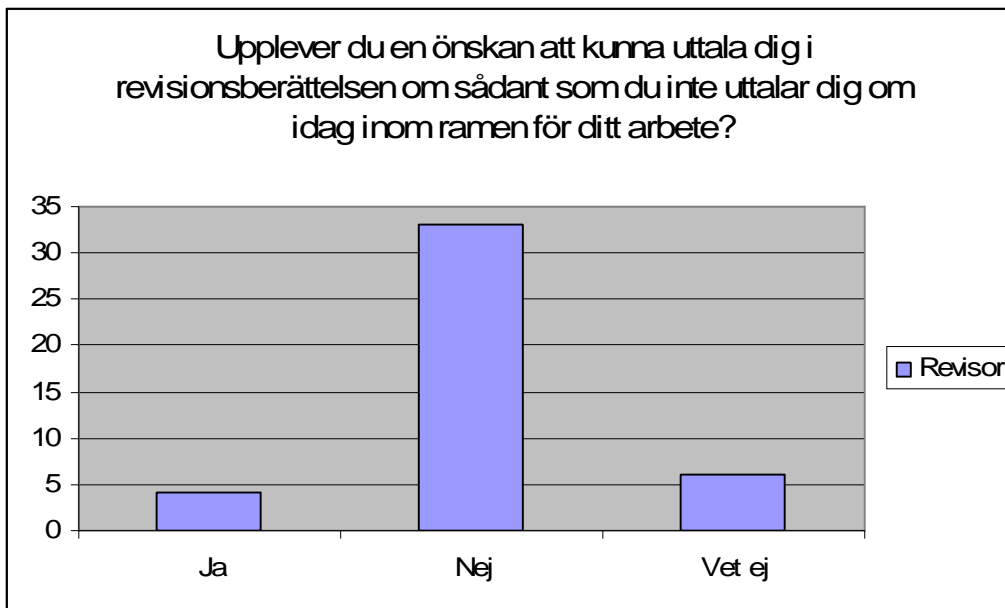
**Tabell 4:2**

Enligt tabell 4:2 kan vi se att övervägande delen av respondenterna har valt strategier & prognoser. Detta innefattar så kallade ”mjuka data” det vill säga framtidsrelaterad data. Dessa data ingår inte i den sedvanliga revisionen i samma utsträckning som hårda data. Nio stycken har svarat verksamheten internt medan tio stycken har svarat verksamheten externt och det intressanta här är att båda har fått relativt lika svarsfrekvens.



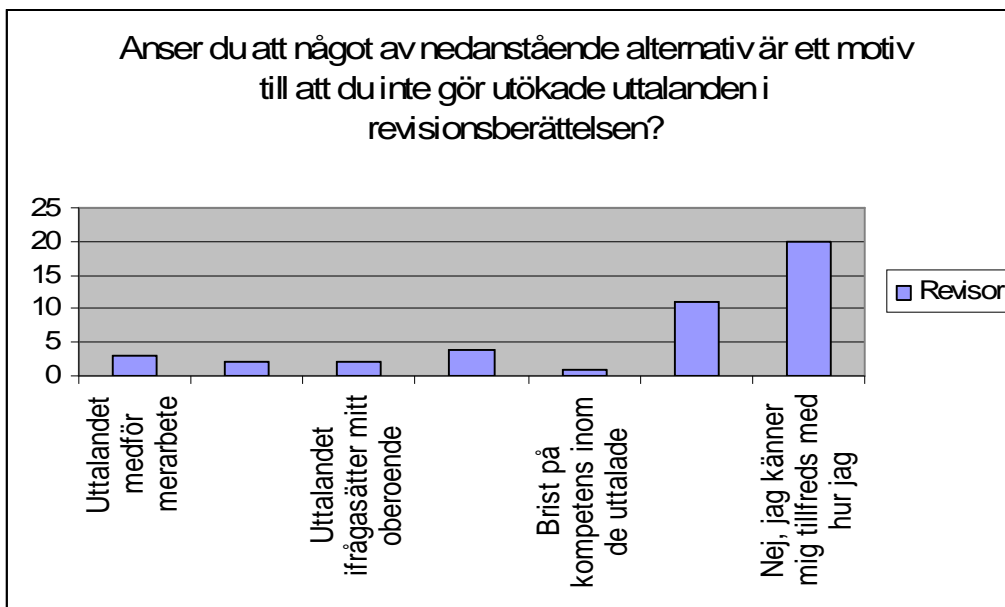
**Tabell 4:3**

Enligt tabell 4:3 kan vi se att kostnaden för uppdraget har stor betydelse för revisionens granskning, 24 stycken respondenter har valt detta alternativ. Sju stycken av respondenterna har valt den avsatta tiden för uppdraget vilket innebär att dessa anser att de inte finns tillräckligt med utrymme för att göra en sådan granskning som ska innefatta sådana områden som nämns i fråga 6. Fem stycken av respondenterna har svarat vet ej och resten av respondenterna är uppdelade på övriga svarsalternativ.



**Tabell 4:4**

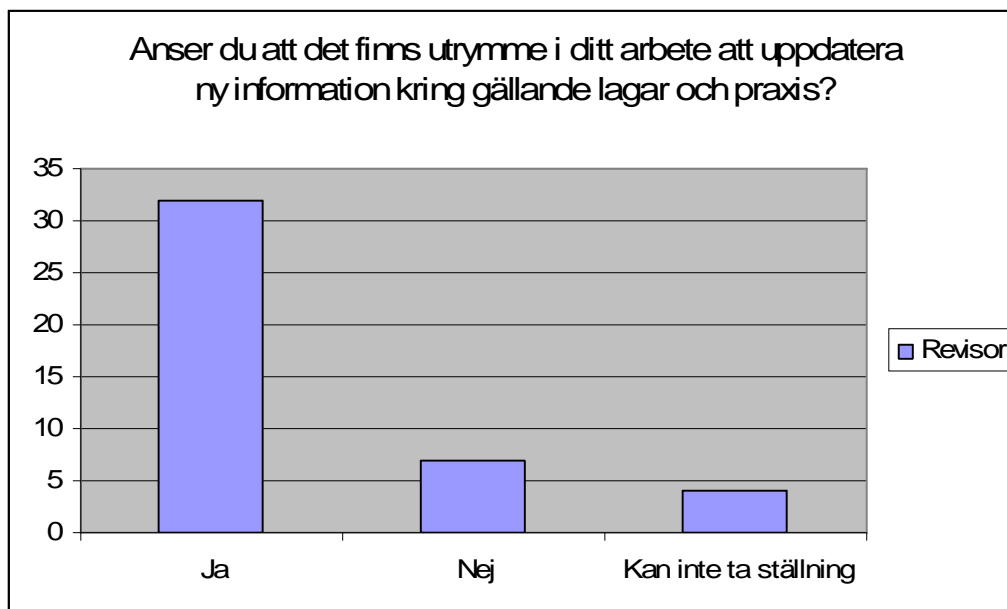
Enligt tabell 4:4 har 33 stycken respondenter av 43 tillfrågade svarat att de inte har en önskan om att uttala sig om andra saker än vad de uttalar sig om idag i revisionsberättelsen. Endast fyra stycken har svarat att de har en önskan om att göra utökade uttalanden medan sex stycken har svarat att det inte vet.



**Tabell 4:5**

Enligt tabell 4:5 kan vi se att en 20 stycken av respondenterna känner sig tillfredsställda med hur de utformar revisionsberättelserna. Övriga respondenter är jämnt fördelade men 11 stycken har valt alternativet annat. Vad de menar med annat kan vi inte veta då det kan

innefatta rätt mycket inom revisionen. Dock ser man att alla andra alternativ har blivit valda i olika omfattning men med relativt lika fördelning. Det intressanta här är att fyra har svarat risk för skadeståndskrav och två stycken att uttalandet kan innefatta utökat ansvar.

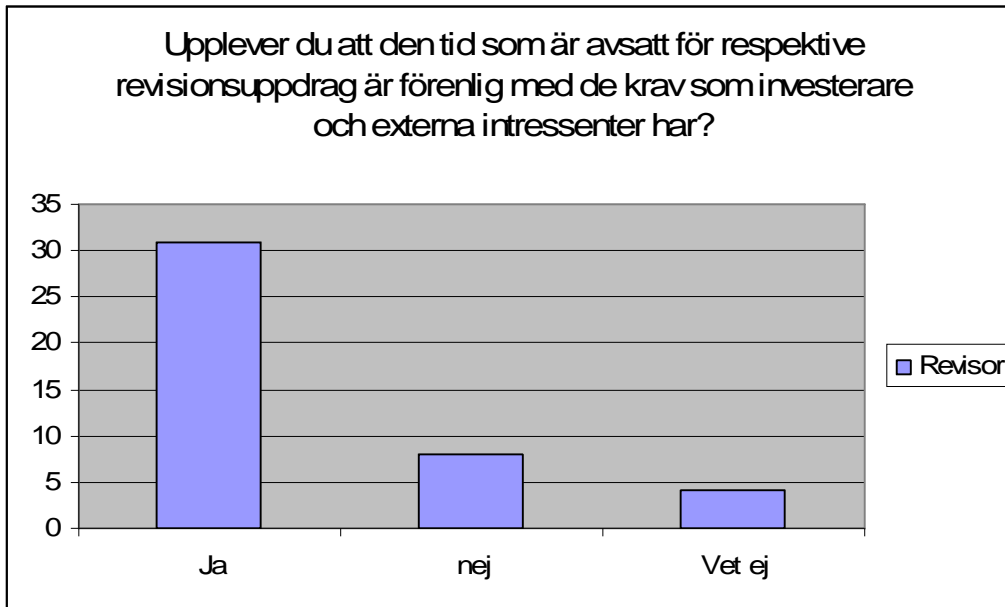


**Tabell 4:6**

Enligt tabell 4:6 kan vi se att övervägande delen av respondenterna, 32 stycken, har svarat att de tycker att det finns utrymme i sitt arbete att uppdatera ny information kring de lagar som rör revisionen. Sju stycken har svarat nej och fyra stycken att de inte kan ta ställning till frågan.

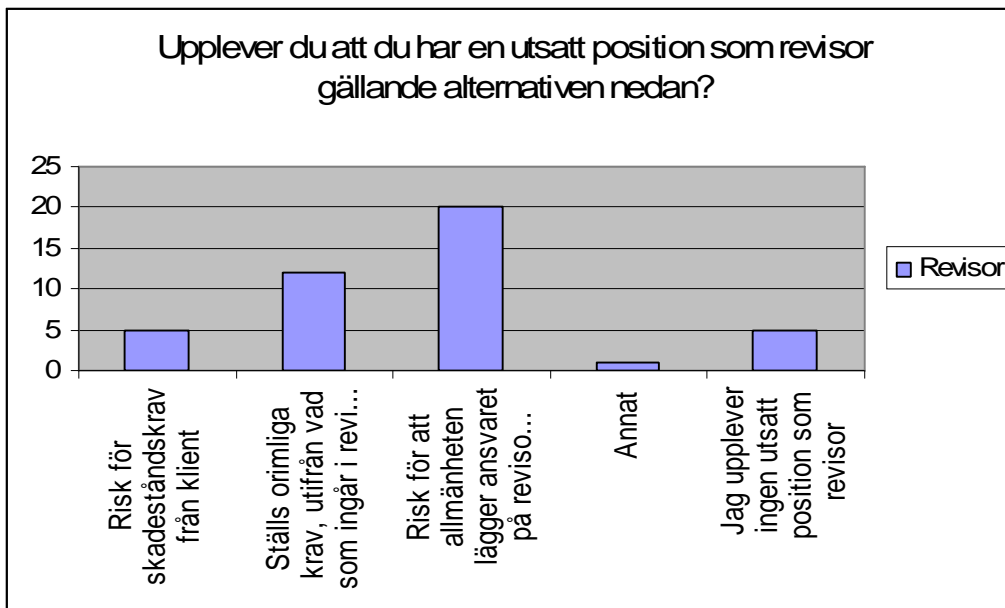
#### 4.2.2. Krav & förväntningar från investerare & externa intressenter

Här nedan redogörs för de frågor i enkätundersökningen som berörde revisorernas syn på revisionen utifrån de externa intressenternas och investerarnas förväntningar på revisionen.



**Tabell 4:7**

Tabell 4:7 visar att 31 stycken av respondenterna anser att den tiden de har till sitt förfogande för respektive revisionsuppdrag är förenlig med investerarnas och intressenternas krav. Åtta stycken anser att den inte är det medan fyra stycken inte vet om de har tillräckligt med avsatt tid för sitt utövande inom revisionen.

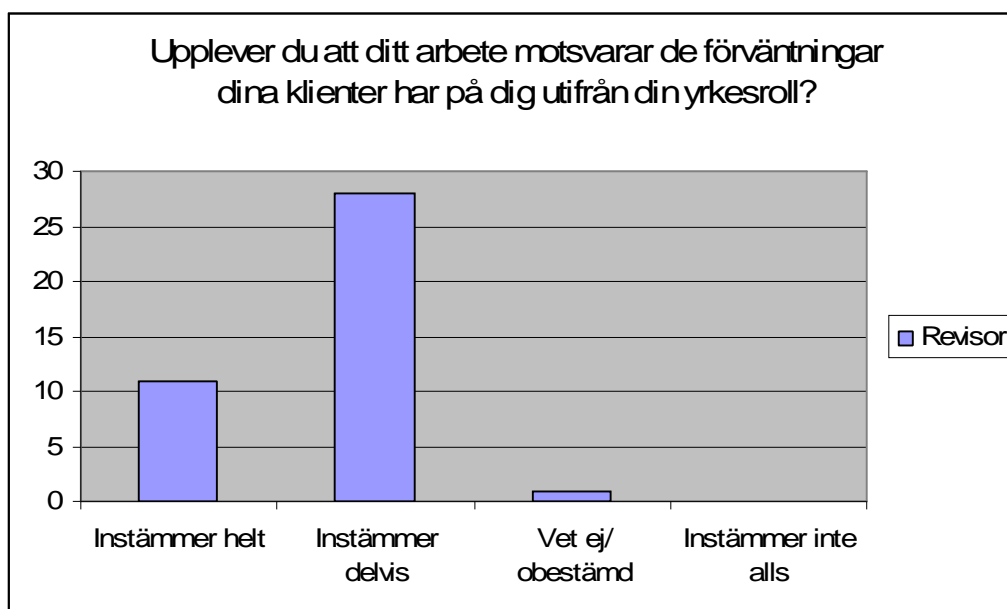


**Tabell 4:8**

Utifrån tabell 4:8 kan vi utläsa att 20 stycken respondenter anser att de har en utsatt position från allmänhetens sida. 12 stycken anser att det ställs orimliga krav om vad som ska ingå i revisionen och fem stycken anser att de inte har någon utsatt position i sitt yrkesutövande. Ytterligare fem anser att det finns risk för skadeståndskrav från klientens sida och därför befinner de sig i en utsatt position.

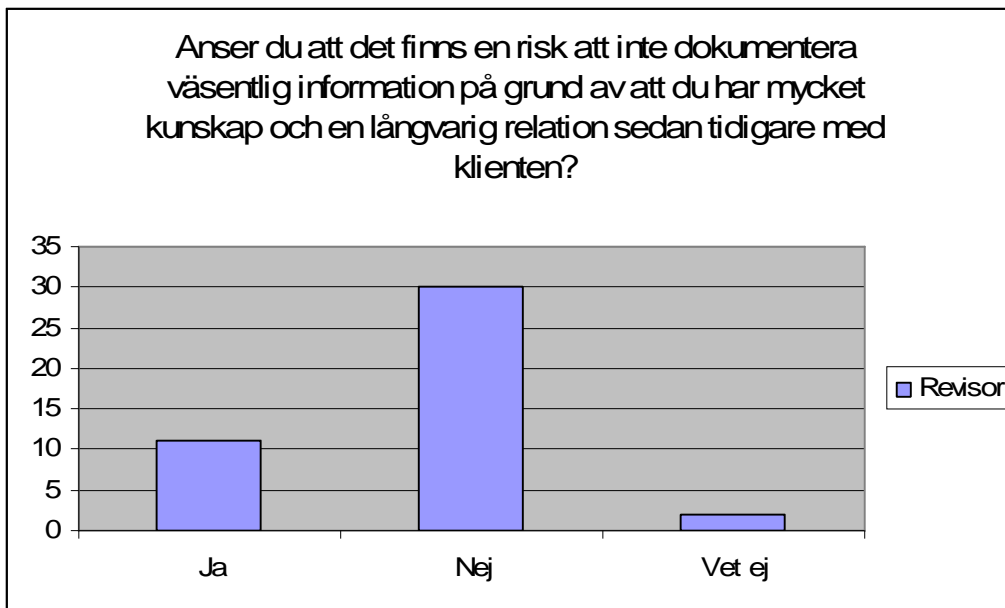
### 4.2.3 Relationen till klienten

Här nedan redogörs för de frågor som berör relationen till klienterna och de förväntningar som finns i förhållandet mellan revisor och klient.



**Tabell 4:9**

Enligt tabell 4:9 har 11 stycken av respondenterna svarat att de instämmer helt till att de motsvarar sina klienters förväntningar. 28 stycken instämmer delvis till att de lever upp till förväntningarna medan tre stycken instämmer till att de inte motsvarar förväntningarna. Endast en respondent har svarat att den inte vet om den motsvarar de förväntningar som finns från klientens sida.



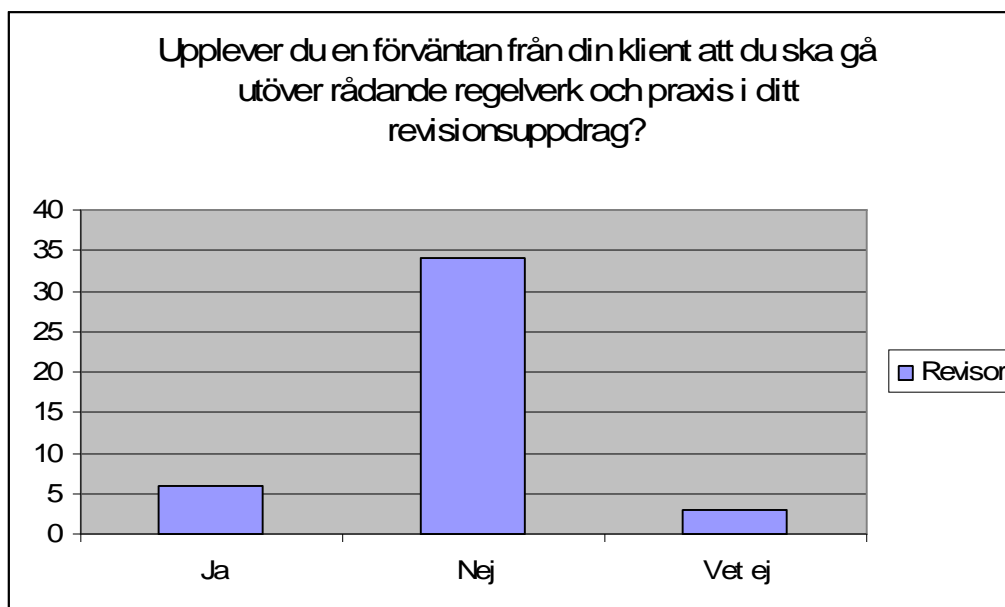
**Tabell 4:10**

Enligt tabell 4:10 kan vi se att 30 stycken respondenter av 43 tillfrågade anser att det inte finns en risk att deras relation till klienten kan påverka deras dokumentation. 11 stycken anser att det kan finnas inflytande på dokumentationen om de har en långvarig relation till klienten sedan tidigare. Två stycken har svarat att de inte vet om deras relation till klienten kan påverka deras dokumentation i yrkesutövandet.



**Tabell 4:11**

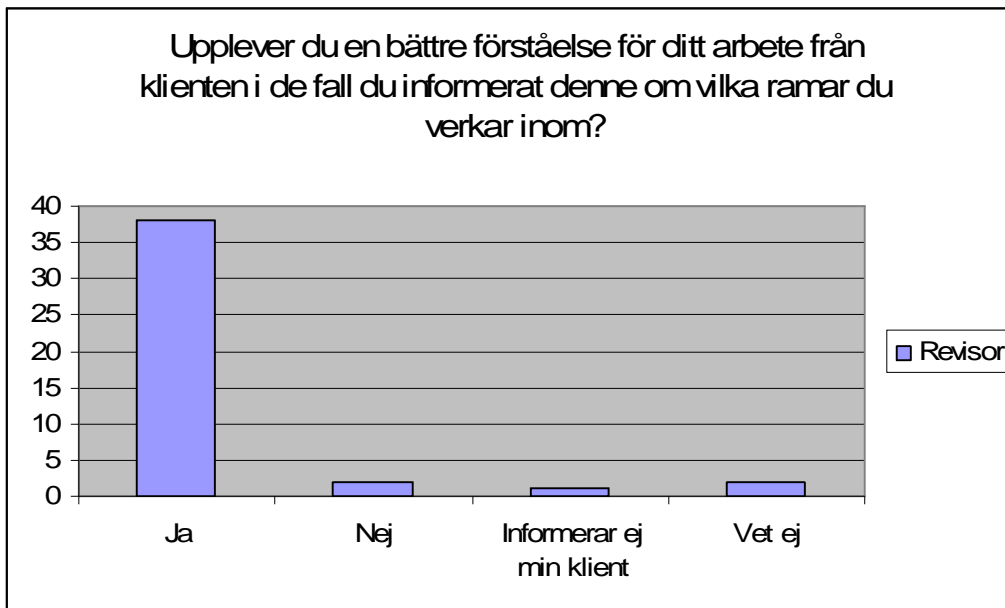
Enligt tabell 4:11 kan vi se att majoriteten av de tillfrågade, 39 stycken av 43 respondenter, har svarat att de inte anser att deras arbete är påverkat av klientens åsikt. Tre stycken har svarat att de anser att arbetet påverkas medan en person inte vet om det gör det. Här kan man se att övervägande delen av de tillfrågade har varit eniga i den aktuella frågan.



**Tabell 4:12**

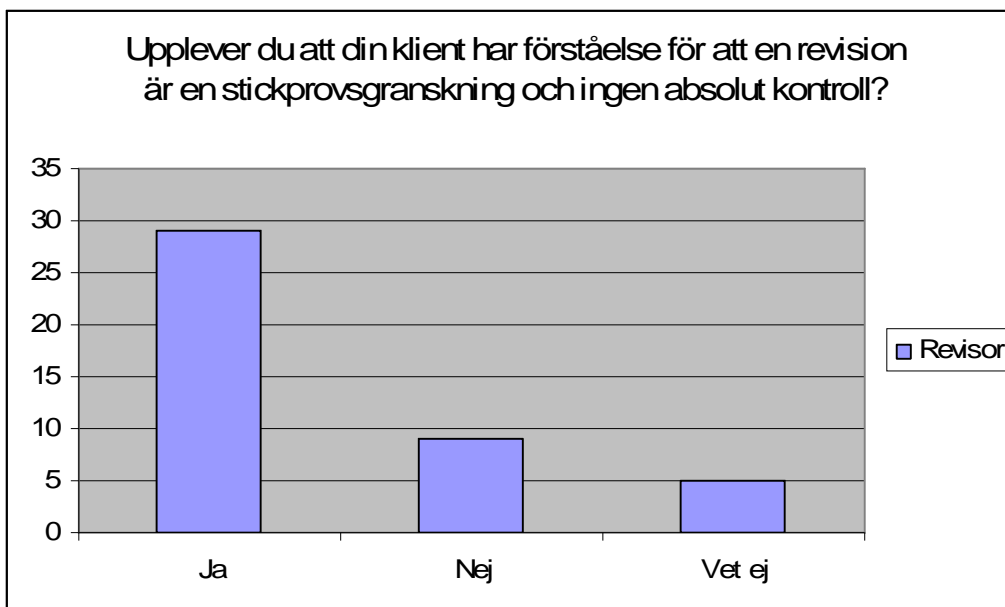
Enligt tabell 4:12 har 34 stycken respondenter svarat att de inte anser att deras klienter har en förväntan på dem att gå utanför det regelverk som finns inom revisionen. Sex stycken har

svarat att klienterna har en förväntan på dem i deras yrkesutövande att gå utanför det rådande regelverket medan tre personer inte vet om det existerar en förväntan från klientens sida.



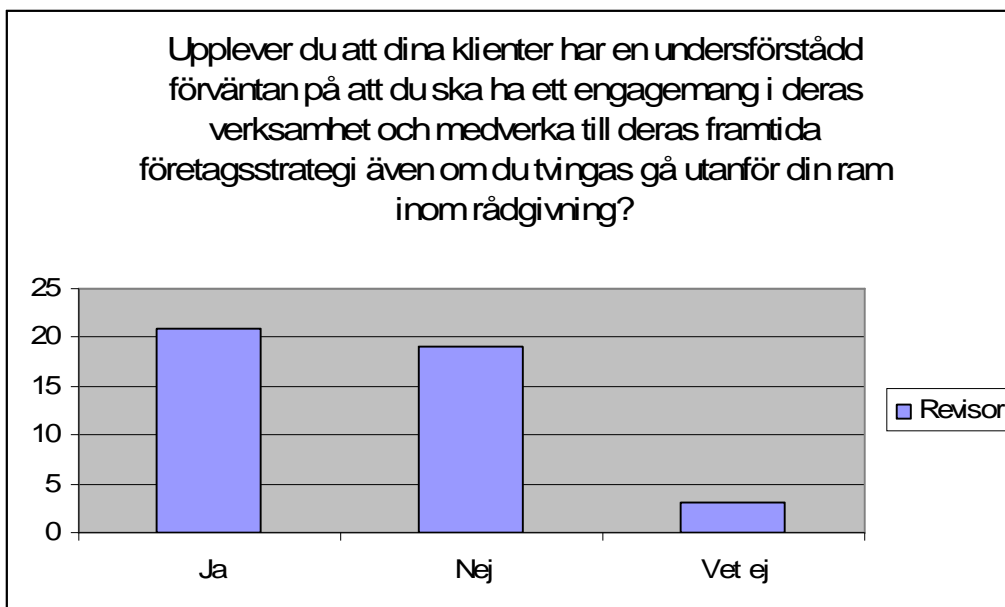
**Tabell 4:13**

I *tabell 4:13* kan vi utläsa att den övervägande delen av respondenterna, det vill säga 38 stycken av 43 tillfrågade, anser att deras arbete inom revisionen får en bättre förståelse från klientens sida när information har getts till klienten. Två stycken har valt svarsalternativet vet ej, medan en respondent svarat att den inte ger någon information alls till klienten. Här kan vi tydligt se hur viktig kunskapsöverföringen är mellan revisor och klient för att denne ska få en bättre förståelse för sitt arbete.



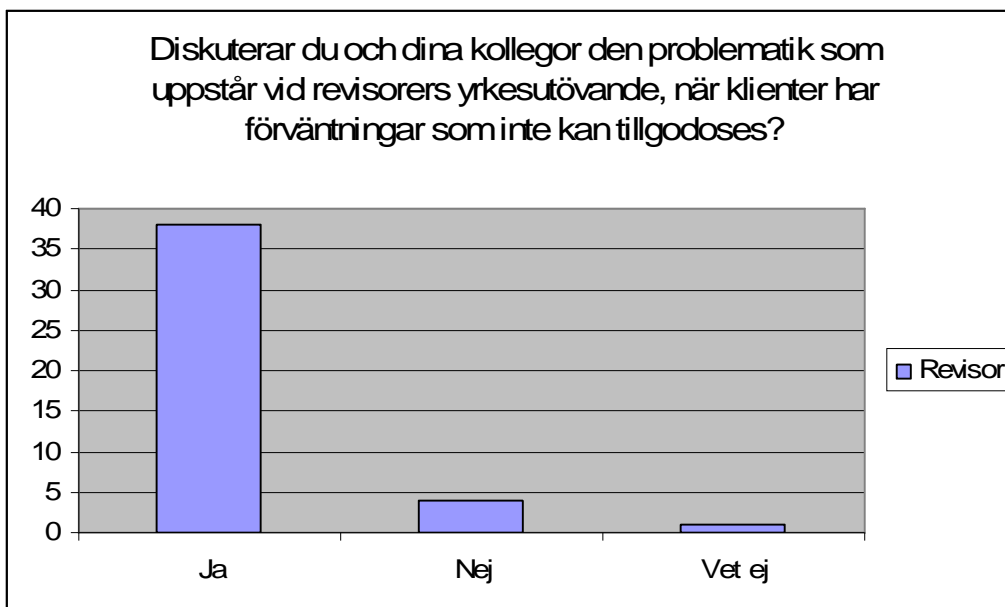
**Tabell 4:14**

Enligt tabell 4:14 ser vi att 29 stycken respondenter anser att deras klienter har en förståelse för att revisionen är en stickprovsgranskning medan nio stycken upplever att de inte har en förståelse. Fem stycken vet inte om deras klienter har en förståelse av totalt 43 stycken tillfrågade.



**Tabell 4:15**

*I tabell 4:15* har 21 stycken respondenter svarat att de anser att deras klienter har förväntningar på dem gällande deras engagemang i företagets verksamhet och framtida företagsstrategi. 19 stycken har svarat att de inte anser att deras klienter har förväntningar att de ska ha ett engagera sig i företagets verksamhet och tre stycken har svarat att de inte vet om deras klienter har underförstådda förväntningar.



**Tabell 4:16**

Enligt tabell 4:16 kan vi se att majoriteten av respondenterna, det vill säga 38 stycken av 43 tillfrågade, diskuterar med sina kollegor de problem som kan uppstå när klienter har förväntningar de inte kan tillgodose. Fyra stycken har svarat att de inte gör det medan en har svarat att den inte vet.

#### 4.2.4 Övrig kommentar

I enkätens sista öppna fråga gav vi respondenterna en möjlighet till att fritt ange sina synpunkter på förväntningsgapet. Övervägande delen av respondenterna ansåg att det fanns vissa brister i enkäten när det gäller utförandet av frågorna. En respondent påpekade att vissa frågor kunde upplevas som styrda då denne inte tyckte att det fanns svarsalternativ som passade. Andra respondenter hade liknande synpunkter gällande svarsalternativen, någon hade påpekat att vissa inte täckte ”verkliga situationer” och andra att frågorna var ottydligt ställda. En revisor gav en intressant synpunkt om att förväntningsgapet gentemot revisorn troligtvis är större vid revision i ägarledda företag till skillnad från icke ägarledda. En annan påpekade att det finns förväntningar på revisorn vad denne skall göra enligt RS och revisionen av småföretag. Något som ett flertal tyckte var intressant att diskutera var frågan om var den obligatoriska revisionsplikten kommer att landa. En revisor menade att borttagandet av plikten kan påverka yrkets framtid i högsta grad om inte många bolag övergår till frivillig och efterfrågestyrd revision som fortfarande kommer att behövas. Vissa av revisorerna hade också

påpekat att man ofta får frågor i skatteärenden om till exempel generationsskifte. Detta kan vara svårt att ta ställning till ibland menade de på då det finns en risk att man kommer för nära kunden i sin rådgivning. Vidare menade de också att många kunder har väldigt god förståelse för revisionen men somliga vet inte skillnaden mellan bokslut och revision.

## 5. Analys & Tolkning

---

*Analysen i detta avsnitt kommer att göras med en koppling till den tidigare teori som har presenterats i denna studie. Tolkningen sker utifrån de resultat enkätundersökningen har genererat.*

---

Revisorer verkar på en komplex arena där de måste ta hänsyn till flera parter utifrån sitt uppdrag inom revisionen. Revisionsprofessionens ledord för revisorn är bland annat *oberoende, objektivitet och integritet*. Frågan är här huruvida revisorn kan leva upp till dessa ledord när det finns starka influenser från andra aktörer. Andra aspekter som kan påverka revisorns oberoende är deras relation till klienten. Vår undersökning visar att 39 av 43 revisorer instämde helt eller delvis till att deras arbete motsvarar de förväntningar som finns hos deras klienter. Undersökningen tyder också på att revisorerna anser sig vara oberoende och ha integritet i vad de reviderar då 39 revisorer svarade att de anser att deras arbete inte är påverkat av deras klienters åsikt om vad som skall revideras. En längre relation till en viss klient kan tänkas påverka oberoendet då man av naturliga skäl har djupare förståelse för klientens behov och önskemål. Vår undersökning visar att 11 revisorer ansåg att en långvarig relation påverkade att väsentlig information inte dokumenteras medan 30 revisorer ansåg sig ha den integritet som krävs för att inte vara påverkade av relationen. Till sammanhanget kan tilläggas att 34 revisorer inte upplever en förväntan från deras klienter att behöva gå utöver rådande regelverk och praxis i deras revisionsuppdrag. Sammantaget tyder ovanstående resultat på att revisorerna själva anser sig kunna leva upp till kravet att vara oberoende i sina ställningstaganden. Denna uppfattning kan vara kopplad till det faktum som Öhman diskuterar i sin avhandling, att revisorer föredrar att granska historiska data, det vill säga ”hårda data”, som är starkt kopplat till att följa regelverk och rutiner. Därmed kan man anta att oberoendet inte ifrågasätts så länge du håller dig inom regelverket i din granskning.

Vad gäller klienters förväntan på revisorerna att revidera ”mjuka data” visar vår undersökning att 19 av de tillfrågade inte upplever att det finns en underförstådd förväntan på att de ska medverka till klienters framtida företagsstrategi även om de tvingas gå utanför rådande regelverk medan 21 revisorer upplevde denna förväntan. I de senare fallen där det finns en förväntan finns det en risk att detta står i kontrast till revisorernas egen önskan att revidera ”hårda data” vilket kan bidra till ett förväntningsgap mellan vad revisorerna faktiskt gör och

vad klienterna förväntar sig att de ska göra. Vår undersökning visar att 38 av de tillfrågade anser att information till klienterna, om vilka ramar revisorn verkar inom, leder till en bättre förståelse för deras arbete och den rimligaste tolkningen utifrån detta är att gapet kan reduceras via mer information. Här kan vi dra en parallell till Porters forskning där hon identifierar kunskapsbrist som en orsak till gapet och att den är som störst i de fall revisorn har väldigt lite kontakt med klienten.<sup>72</sup> Hennes studie visar också att de orimliga förväntningar som ställs på revisorer kan minskas när man identifierar de förpliktelser samhället förväntar sig att revisorer skall utföra.

De bolagsskandaler som har skett genom åren har satt revisorn i rampljuset och påverkat dess rykte på marknaden. Enligt Wilson och Grimlund är ryktet revisionsbyråns största tillgång som de måste förvalta väl för att behålla sina klienter<sup>73</sup>. Skandalerna kan också leda till att allmänhetens förtroende brister för revisionen och den öppna kritiken vänds ofta mot företagsledningen och revisorerna oavsett hur de har agerat.<sup>74</sup> Vår undersökning tyder på att revisorerna upplever att de har en utsatt position i de fall det finns en risk att allmänheten lägger ansvaret på revisorn då 20 revisorer angav detta alternativ. Vidare angav 12 av de tillfrågade att det ställs orimliga krav utifrån vad som ingår i revisionen och att detta bidrar till den utsatta positionen. Endast 5 respondenter ansåg att risken för skadeståndskrav var en påverkande faktor i frågan.

Det finns en mängd olika faktorer att beakta vid revisionens utformning och det mest centrala är de regelverk som revisorer måste följa. FAR-SRS är ett regelverk som innefattar stadgar varav RS 320 är en revisionsstandard som tar fasta på väsentlighet och risk vid revisionens utformning. Vår studie visar att majoriteten, det vill säga 42 av de tillfrågade revisorerna känner sig tillfreds med att bedömning sker utifrån väsentlighet och risk. Vad gäller revisionsberättelsens utformning så anser 20 av de tillfrågade att de är nöjda med hur de utformar revisionsberättelsen idag och hela 33 revisorer önskar inte göra utökade uttalanden. Den rimligaste tolkningen utifrån detta är att revisorerna är nöjda med regelverkets utformning. Detta bekräftas också i Öhmans studie där han påvisar att revisorer är förändringsobenägna och att de föredrar att revisionen hålls inom regelverkets ramar.

---

<sup>72</sup> Porter 1993 sid 62

<sup>73</sup> Wilson & Grimlund 1990 sid 43

<sup>74</sup> Öhman 2006 sid 6

Öhman diskuterar vidare att det finns intressanta områden att granska utifrån externa intressenters perspektiv. Dessa områden består av framtidsorienterad information så kallad ”mjuka data”. I de fall revisorer är förändringsobenägna finns en risk att de förbiser intressenternas behov<sup>75</sup>. Vår undersökning visar att 24 av revisorerna ansåg att kostnaden för uppdraget kan vara en begränsande faktor när det gäller att revidera ovan nämnda områden. 7 av de tillfrågade angav den avsatta tiden för uppdraget som alternativ medan 3 revisorer ansåg att uppdraget i sig var en bidragande orsak.

En annan intressant aspekt att ta in utifrån ovan nämnda diskussion är Öhmans revisionsarena som vi tidigare har nämnt. Revisionsarenan utgår från agentmodellen när förhållandet mellan revisorer, klienter, investerare och övriga intressenter diskuteras. Revisorn är agenten som verkar mot flera principaler. Dessa påverkar revisorerna i olika grad och investerarna är de som riskerar att hamna i skymundan då revisorerna böjer sig för klienternas önskemål. Öhman påvisar exempel på revisorer som har gjort avsteg från gällande rekommendationer för att tillmötesgå dessa önskemål.<sup>76</sup> Vår undersökning indikerar att det finns en risk för att revisorer inte dokumenterar all väsentlig information i de fall de har en långvarig relation till sin klient då 11 av revisorerna angav detta alternativ. I dessa fall kan vi se att revisorer gör avsteg från normala rutiner, vilket bekräftar Öhmans resonemang enligt ovan.

Sammanfattningsvis utifrån ovanstående genomgång kan vi konstatera att revisorer agerar på en komplex arena i sitt yrkesutövande samtidigt som deras arbete är strikt reglerat med ledord som *oberoende*, *objektivitet* och *integritet*. Vår undersökning visar sammantaget att majoriteten av revisorerna upplever att deras arbete motsvarar de förväntningar som finns hos deras klienter och att de inte känner sig påverkade av klienternas åsikter gällande vad som skall revideras. Vad gäller klienters förväntan på att gå utanför gällande regelverk och praxis var den övervägande majoriteten överens om att de inte fanns en sådan förväntan från klient. Revisorerna var delade i meningen vad gäller klienters underförstådda förväntan till att medverka till deras företagsstrategi även om de tvingades gå utöver rådande regelverk. Ungefär hälften ansåg att de finns en förväntan medan den andra hälften inte upplevde någon förväntan. I de fall de finns en förväntan att revidera så kallad ”mjuka” data och revisorerna själva föredrar att revidera ”hårda” data uppstår det ett förväntningsgap. Öhman diskuterar detta fenomen och menar att revisorer riskerar att inte tillgodose intressenternas behov då de

---

<sup>75</sup> Öhman 2006 sid 109-11

<sup>76</sup> Ibid sid 127-30

är förändringsobenägna och inte granskar framtidsorienterad information. Tidigare forskning har identifierat andra orsaker till gapet. Porter menar att kunskapsbrist är en bidragande faktor vilket också vår undersökning bekräftar då majoriteten av revisorerna menade att de fick en bättre förståelse för sitt arbete då de informerat klienten inom vilka ramar denne verkar inom.

## 6. Slutsatser & diskussion

---

*I detta avsnitt sammanfattar vi de slutsatser vi kan dra utifrån vår studie. De presenteras under frågorna som ställs i vår problemformulering. Vidare diskuterar vi studiens ämne i en avslutande diskussion.*

---

### 6.1 Slutsatser

*Känner sig revisorer tillfreds med de sätt som revisionen är utformad idag?*

Tidigare forskning inom revision samt vår egen studie indikerar att revisorer känner sig tillfredsställda idag i sitt yrkesutövande så länge de håller sig inom det regelverk som finns. De visar att de inte är särskilt intresserade att göra utökade uttalanden vilket också indikerar att de är nöjda med hur revisionen är utformad idag. Det mesta talar för att revisorerna själva anser sig leva upp till kravet att vara oberoende och att de själva bestämmer utformningen på revisionen.

*Vilka faktorer är det som påverkar revisionens utformning?*

Revisionens utformning ser vi är starkt styrt av regelverket. Vår egen såsom Öhmans forskning tyder på att revisorer sällan gör avsteg från detta och bygger arbetet på inarbetade rutiner. Detta kan vara en orsak till revisorers ovilja att förnya innehållet i revisionen och granska sådant som är viktigt utifrån investerarnas perspektiv. Denna aspekt är viktig då undersökningen visade att det finns en underförstådd förväntan på revisorerna att de ska medverka till klienters framtida företagsstrategi även om de tvingas gå utanför rådande regelverk. Här finns ett gap som inte kan reduceras i annat fall än då revisorerna informerar klienterna om vad som skall ingå i revisionsuppdraget och att de enligt lag måste hålla sig inom regelverket. Studien visade också att kostnaden för revisionsuppdraget var en begränsande faktor för att inte revidera framtidsorienterad fakta vilket är den information investerare är beroende av. Kostnaden för revisionen står de redovisningskyldiga för och därmed kan man tänka sig att de inte är beredda att betala för mer än vad som är absolut nödvändigt. Den rimligaste tolkningen blir att klienten har större kontroll över revisorn än de redovisningsberättigade intressenterna.

*Hur upplever revisorn relationen till sina klienter och övriga intressenter, har de någon inverkan och förväntan på revisionen?*

Vår undersökning visar att revisorerna inte anser sig vara påverkade av klienternas åsikter vad gäller utförandet av revisionen. Den övervägande delen av revisorerna ansåg sig också leva upp till klientens förväntningar. Frågan som uppstår utifrån detta resultat är; ifall revisorerna inte anser sig vara berörda av ett förväntningsgap, då de både anser sig leva upp till klienters förväntan och självständigt råda över revisionens utformning? Trots detta svarade en övervägande del av de tillfrågade att de diskuterar klienters förväntningar på arbetet med sina kollegor. Vad gäller klienters förväntan på revisionen så visar vår undersökning en önskan hos klienterna att revisorerna skall medverka i deras företagsstrategier även om revisorerna tvingas gå utanför rådande regelverk. Detta kan vara en bidragande faktor till förväntningsgapet i de fall revisorn inte kan tillmötesgå klienters önskemål då regelverket inte tillåter detta.

## **6.2 Diskussion**

Förväntningsgapet är ett identifierat fenomen i samhället och det har forskats om det i ett flertal länder och i olika omfattning. Det man kan se genomgående är att revisionsprofessionen har en stark ställning i samhället då revisorer har ett förtroendeingivande uppdrag. Deras yrkesutförande påverkar ett flertal aktörer i samhället och deras roll kan ses som en kontrollfunktion av såväl privata som offentliga verksamheter. Det vi har kunnat se genom tiden är att bolagsskandaler har en negativ inverkan på revisorers rykte och detta minskar deras förtroende i samhället. Vår undersökning indikerar att det finns en viss rädsla gällande skadeståndsansvar och att göra utökade uttalanden som inte innefattas av de regelverk de arbetar efter. Revisorer har påtryckningar från olika aktörer och i vissa fall kan det uppstå ett beroendeförhållande till klienten då denne utgör revisorns levebröd. Detta kan vara till nackdel för investerare och övriga intressenter. De investerare som har satsat riskkapital i ett bolag måste förlita sig på att den finansiella informationen bolaget ger ut är pålitligt och revisorn fyller i det här fallet en kontrollfunktion som de måste förlita sig på. I de fall revisorn inte kan möta de investerare och övriga intressenters förväntningar uppstår det ett förväntningsgap.

Ett annat typ av förväntningsgap som kan uppstå är i det fall klienten har förväntningar angående revisionens utformning samt revisorns engagemang i klientens verksamhet och

framtida företagsstrategi. Problematiken revisorn stöter på är att deras arbete är strikt reglerat i både lag och praxis. Ett möjligt sätt att reducera gapet vore en lättnad i regelverket gällande revisorers möjlighet till friare uttalanden och rådgivning till klient. Även om det fanns en önskan att ändra lagstiftningen och lätta reglerna inom revisionen så utgör det komplexa systemet i samhället att ändra lagar ett hinder för detta i form av tid. Det är en utdragen process att genomföra en förändring på grund av att alla berörda organen i branschen ska tycka till. Ett pågående exempel rörande detta är förslaget på avskaffandet av revisionsplikten där vi kan se en utdragen process som startat en anpassning redan nu till den nya regeln även fast beslutet inte än är taget. Detta kan vi se då framförallt de största revisionsbyråerna redan nu utökat sina konsulttjänster inom redovisning. Andra organ som också har förberett sig för denna lagändring är skatteverket som planerat en omorganisation.

Utifrån den kunskap vi har från genomförandet av denna studie upplever vi att revisorerna anser sig motsvara de förväntningar som finns och att de känner sig trygga i sin roll inom revisionen. Frågan är här huruvida revisorerna är påverkade av den problematik som finns förknippad med förväntningsgapet. Revisorerna känner sig trygga och tillfredsställda i sitt yrkesutövande och här kan man fråga sig om det finns ett intresse att uppmärksamma de problem som uppstår i och med förväntningsgapet utifrån klienternas behov. Utifrån detta resonemang är det klienten som är den utsatta parten medan revisorn fortsätter att arbeta efter tidigare inarbetade rutiner.

### **6.2.1 Fortsatt forskning**

Vår studie har gett oss en större inblick i revisorns yrkesutövande. De revisorer som har valt att svara på vår enkätundersökning antas veta vad ett förväntningsgap innefattar då vi konkret utgick från det när vi utformade enkätens frågor. Under studiens gång får man mer kunskap genom den litteraturundersökning som genomförs och här kan vi se att det finns fler faktorer som hade varit värda att beakta i vår enkätundersökning. Utifrån ovanstående resonemang hade det varit intressant att ta in den negativa effekten en bolagsskandal får på revisorns rykte. Detta påverkar klienter, investerare och de externa intressenternas uppfattning om revisorn och dess byrå. Revisorn förtroende kan skadas och vad blir eftereffekterna för revisorn i dennes dagliga arbete efter en sådan händelse? Det kan också vara intressant att mäta hur trovärdigheten uppfattas för de finansiella rapporter som ges ut efter att byråns rykte skadats. Har klienter, investerare och de externa intressenternas uppfattning för byrån och dess

revisorer förändrats? Har förväntningarna på revisorerna förändrats i och med att deras förtroende skadats?

Ovanstående frågor anser vi skulle kunna utgöra underlag för fortsatt forskning inom ämnet.

### **6.3 Kritiska reflektioner**

I den samhällsvetenskapliga metodiken bör man ha ett kritiskt förhållningssätt till det egna arbetet och den metod man valt att tillämpa. Detta ska ske utifrån datas reliabilitet och validitet för att se styrkor och svagheter som är viktiga att redogöra för läsaren. Reliabilitet mäter datas tillförlitlighet<sup>77</sup> och validitet mäter datas giltighet.<sup>78</sup>

Det finns ett antal styrkor i den metoden vi har valt att tillämpa i denna studie i form av en enkätundersökning. Enkätundersökningen genererade att vi nådde ut till ett stort antal respondenter i kontrast till om studien istället hade varit av kvalitativ karaktär. En annan styrka är att motsvarande undersökning skulle kunna göras igen då det finns ett färdigställt frågeformulär, därmed kan man jämföra data och materialets tillförlitlighet. För att öka validiteten valde vi att ta med en öppen fråga i enkäten. I denna fick revisorerna fritt uttrycka sina åsikter angående förväntningsgapet eller enkäten i dess helhet. Detta anser vi har kompensert det faktum att resterande svarsalternativ var fasta och kanske inte alltid tillfredsställande ur de svarandes synvinkel. Vi valde att ställa frågorna utifrån syftet och problembakgrunden och stor vikt lades vid frågornas utformning för att det inte skulle anses ledande eller misstolkas. Dock ser vi utifrån respondenternas svar framgick det att somliga tyckte att frågorna var otydligt ställda, missledande och att vissa inte täckte ”verkliga situationer”. Den positiva kritik vi fick var att vi undersöker ett aktuellt ämne inom revisionen. Sammantaget gör vi ändå bedömningen att frågorna var utformade på ett sådant sätt att vi har kunnat besvara vårt syfte med uppsatsen.

Den största svagheten som vi ser i vår studie är att svarsfrekvensen var relativt låg i förhållande till antalet tillfrågade. Därmed kan vi fråga oss huruvida vi kan dra några generella slutsatser till målpopulationen i denna undersökning. I de fall vi har gjort jämförelser till Öhmans resultat kan man ifrågasätta om det är en ren tillfällighet att våra resultat sammanstämmer med hans. Den svaghet vi åter igen ser i vår studie är vår låga

---

<sup>77</sup> Johannessen & Tufte 2003 sid 28

<sup>78</sup> Ibid sid 47

svarsfrekvens. En annan är att Öhman har genomgått intervjuer med revisorerna och därmed fått djupare kunskap om revisorernas åsikter. En svaghet med vår enkätundersökning är att den genererade endast ytlig information men den styrka vi ändå ser är att vi fångade in ett stort antal respondenters åsikter om det aktuella ämnet, vilket var vår ambition. I de fall resultaten påvisade att revisorerna gärna håller sig inom regelverkets ramar anser vi att vi bör tolka våra resultat med en viss försiktighet. Detta eftersom det ligger mycket respekt i revisorers yrkesutövande då det gäller att hålla sig inom regelverkets ramar och frågan uppstår om de rimligen kunnat svara annorlunda med prestigen i behåll.

Genomgående i uppsatsskrivandet har vi försökt att förhålla oss så neutrala som möjligt till de data som vi har tolkat och analyserat. Vi förstår ändå att våra tolkningar är påverkade av vår tidigare kunskap, erfarenhet och de värderingar vi har.

## Källförteckning

### Litteratur

Denscombe, Martyn. 2000. *Forskningshandboken*. Open University Press. Buckingham & Philadelphia.

Eisenhardt, Kathleen M. 1989. *Agency Theory: An assessment and Review*. Stanford University. Vol.14: No.1,pp.57-74. *Academy of Management Review*.

FAR samlingsvolym del 2. 2007. Far förlag. Stockholm.

Henriksen, E.S. & van Brenda, M.F.1992. *Accounting theory* (5th ed). Boston:Irwin.

Lundahl och Skärvad.1999.*Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*,Studentlitteratur, Lund.

Johannessen, Asbjorn & Tuft, Per Arne. 2002. *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. LiberAB. Malmö.

Johansson, Sven-Erik. 2005. *Uppdrag revision*. SNS förlag. Stockholm.

Moberg, Krister. 2006. *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, sekretess*. 3:e uppl. Nordstedts juridik. Stockholm

Norrman, Andreas. 2005. Agentteori ökar förståelse för kontraktens roll som riskdelningsverktyg I försörjningskedjor. I: *Bättre produktivitet*. 3/2005. Institutionen för teknisk ekonomi och logistik. Lunds tekniska högskola.

Porter, Brenda, 1993. *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*. *Accounting and Business Research*. Vol 24: No 93, pp 49-68.

Swift, Tracey A, Humphrey, Christopher, Gor Vishal, 2000. *Great expectations?:The dubious Financial Legacy of quality Audits*. Vol. 11, pp. 31-45.

Trost, Jan. 2001. *Enkätboken*. 2:a uppl. Studentlitteratur. Lund.

Thurén, Torsten. 2004. *Vetenskapsteori för nybörjare*. 13:e uppl. Liber AB. Stockholm.

Thomas E. Wilson, Jr. & Richard A.Grimlund,1990.*An examination of the Importance of an Auditor's Reputation*. Vol 9:No 2, pp 43-59

Öhman, Peter. 2006. *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Universitetsstryckeriet. Mid Sweden University. Sundsvall.

### Uppsatser

Björkegren, Johanna & Olsson, Pernilla & Westlind, Lena. 2007. *Förväntningsgapet – en inre konflikt?*. Kandidatuppsats. Örebro Universitet.

Andersson, Sara & Fredén, Jenny. 2005. *Förväntningsgapet – mellan klient och revisor*. Kandidatuppsats. Stockholms Universitet.

**Internetsidor**

[www.revisornamnden.se](http://www.revisornamnden.se) (hämtat 2007-11-18 tid 20.10)

<http://www.sec.gov/index.htm> (hämtat 2007-12-03 tid 11.15)

[www.eniro.se](http://www.eniro.se) (hämtat 2007-11-21 tid 11.30)

[www.lokaldelen.se](http://www.lokaldelen.se) (hämtat 2007-11-21 tid 14.10)

# Bilaga 1

## Enkäten

### Fråga 1

Syftet med enkäten är att undersöka revisorers syn på det förväntningsgap som antas existera mellan revisorer och deras klienter. Svaren kommer att vara anonyma och endast användas som offentlig data i vår C-uppsats på Södertörns högskola.

Frågorna vänder sig i första hand till påskrivande revisorer. Välj det svarsalternativ som stämmer bäst in på dig!

Er medverkan är väldigt värdefull för vår uppsats. Tack på förhand!

Tryck på "nästa" för att komma till frågorna.

### Fråga 2

Hur många års erfarenhet har du från en revisionsbyrå?

- 0-5 år
- 6-11 år
- 12-17 år
- 18 eller fler

### Fråga 3

Upplever du att ditt arbete motsvarar det förväntningar dina klienter har på dig utifrån din yrkesroll?

- Instämmer helt
- Instämmer delvis
- Vet ej/obestämd
- Instämmer inte
- Instämmer inte alls

### Fråga 4

Är det något av nedanstående områden som du skulle kunna tänka dig att granska mindre utan att investerare och andra intressenter riskerar att få ett sämre informationsflöde?

- Skatter & avgifter
- Vissa sifferposter
- Kontroller av olika detaljer
- Formalia i Årsredovisningen
- Arbetsrutiner
- Obetydliga periodiseringar
- Verifikationer och andra underlag
- Annat
- Vet ej

### Fråga 5

Känner du dig tillfreds med att bedömningen sker utifrån väsentlighet och risk när du väljer vilka poster du ska granska?

- Alltid
- För det mesta

- Sällan
- Aldrig
- Vet ej

### Fråga 6

Finns det något av nedan angivna områden som du tror är viktigt att granska utifrån investerare och andra intressenters perspektiv?

- Strategier och prognoser
- Verksamheten internt
- Verksamheten externt
- Annat
- Vet ej

### Fråga 7

Upplever du att något av dessa angivna faktorer begränsar dina möjligheter till att granska områdena i föregående fråga?

- Den avsatta tiden för uppdraget
- Kostnaden för uppdraget
- Uppdraget i sig
- Annat
- Vet ej

### Fråga 8

Upplever du en önskan att kunna uttala dig i revisionsberättelsen om sådant som du inte uttalar dig om idag inom ramen för ditt arbete?

- Ja
- Nej
- Vet ej

### Fråga 9

Anser du att något av nedanstående alternativ är ett motiv till att du inte gör utökade uttalanden i revisionsberättelsen?

- Uttalandet medför merarbete
- Uttalandet innefattar utökad ansvar
- Uttalandet ifrågasätter mitt oberoende
- Uttalandet ökar risken för skadeståndskrav
- Brist på kompetens inom de uttalade området
- Annat
- Nej, jag känner mig tillfreds med hur jag utformar revisionsberättelsen

### Fråga 10

Anser du att det finns utrymme i ditt arbete att uppdatera ny information kring gällande lagar och praxis?

- Ja
- Nej
- Kan inte ta ställning

### Fråga 11

Upplever du att den tid som är avsatt för respektive revisionsuppdrag är förenlig med de krav som investerare och externa intressenter har?

- Ja
- nej
- Vet ej

### Fråga 12

Upplever du att du har en utsatt position som revisor gällande alternativen nedan?

- Risk för skadeståndskrav från klient
- Ställs orimliga krav, utifrån vad som ingår i revisionsuppdraget
- Risk för att allmänheten lägger ansvaret på revisorn vid ett företags oegentligheter
- Annat
- Jag upplever ingen utsatt position som revisor

### Fråga 13

Anser du att det finns en risk att inte dokumentera väsentlig information på grund av att du har mycket kunskap och en långvarig relation sedan tidigare med klienten?

- Ja
- Nej
- Vet ej

### Fråga 14

Anser du att ditt arbete är påverkat av din klients åsikt om vad som skall revideras?

- Ja
- Nej
- Vet ej

### Fråga 15

Upplever du en förväntan från din klient att du ska gå utöver rådande regelverk och praxis i ditt revisionsuppdrag?

- Ja
- Nej
- Vet ej

### Fråga 16

Upplever du en bättre förståelse för ditt arbete från klienten i de fall du informerat denne om vilka ramar du verkar inom?

- Ja
- Nej
- Informerar ej min klient
- Vet ej

### Fråga 17

Upplever du att din klient har förståelse för att en revision är en stickprovsgranskning och ingen absolut kontroll?

- Ja
- Nej
- Vet ej

**Fråga 18**

Upplever du att dina klienter har en underförstådd förväntan på att du ska ha ett engagemang i deras verksamhet och medverka till deras framtida företagsstrategi även om du tvingas gå utanför din ram inom rådgivning?

- Ja
- Nej
- Vet ej

**Fråga 19**

Diskuterar du och dina kollegor den problematik som uppstår vid revisorers yrkesutövande, när klienter har förväntningar som inte kan tillgodoses.

- Ja
- Nej
- Vet ej

**Fråga 20**





Har du några övriga synpunkter på förväntningsgapet får du gärna ange dem här. Tack för din medverkan!

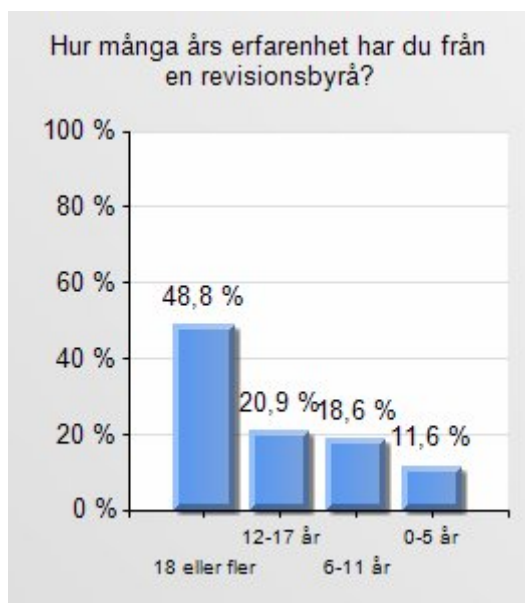
## Bilaga 2

Respondenternas svar på enkätundersökningen;

### Fråga 2





Hur många års erfarenhet har du från en revisionbyrå?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
0-5 år	5	11,6%	11,6%	
6-11 år	8	18,6%	18,6%	
12-17 år	9	20,9%	20,9%	
18 eller fler	21	48,8%	48,8%	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	3,07			
Standardavvikelse	1,08			



### Fråga 3

Upplever du att ditt arbete motsvarar det förväntningar dina klienter har på dig utifrån din yrkesroll?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Instämmer helt	11	25,6%	25,6%	
Instämmer delvis	28	65,1%	65,1%	
Vet ej/obestämd	1	2,3%	2,3%	
Instämmer inte	3	7,0%	7,0%	

Instämmer inte alls	-	-	-	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	1,91			
Standardavvikelse	0,75			

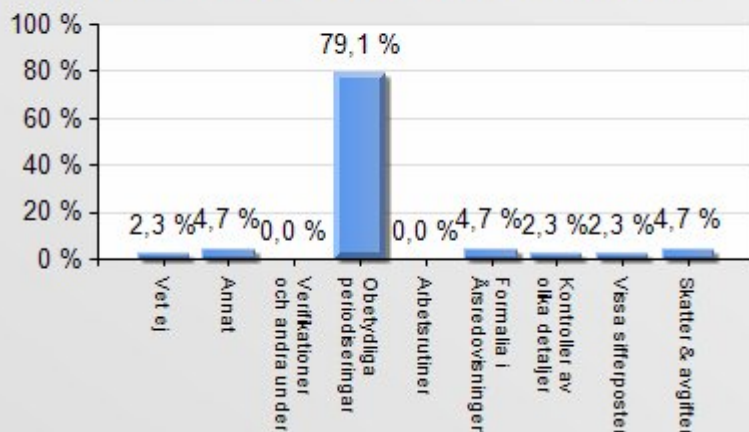


#### Fråga 4

Är det något av nedanstående områden som du skulle kunna tänka dig att granska mindre utan att investerare och andra intressenter riskerar att få ett sämre informationsflöde?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Skatter & avgifter	2	4,7%	4,7%	
Vissa sifferposter	1	2,3%	2,3%	
Kontroller av olika detaljer	1	2,3%	2,3%	
Formalia i Årsredovisningen	2	4,7%	4,7%	
Arbetsrutiner	-	-	-	
Obetydliga periodiseringar	34	79,1%	79,1%	
Verifikationer och andra underlag	-	-	-	
Annat	2	4,7%	4,7%	
Vet ej	1	2,3%	2,3%	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	5,67			
Standardavvikelse	1,51			

Är det något av nedanstående områden som du skulle kunna tänka dig att granska mindre utan att investerare och andra intressenter riskerar att få ett sämre informationsflöde?

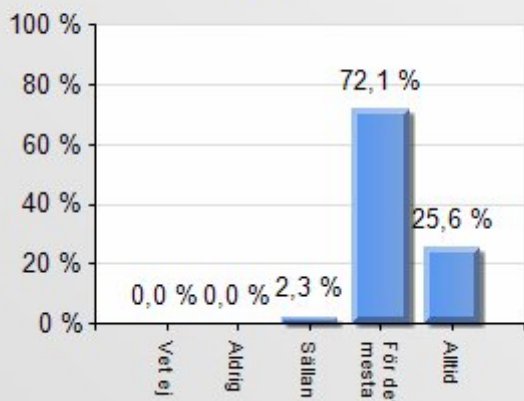


### Fråga 5

**Känner du dig tillfreds med att bedömningen sker utifrån väsentlighet och risk när du väljer vilka poster du ska granska?**

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Alltid	11	25,6%	25,6%
För det mesta	31	72,1%	72,1%
Sällan	1	2,3%	2,3%
Aldrig	-	-	-
Vet ej	-	-	-
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		
Möjliga	43		
Medel	1,77		
Standardavvikelse	0,48		

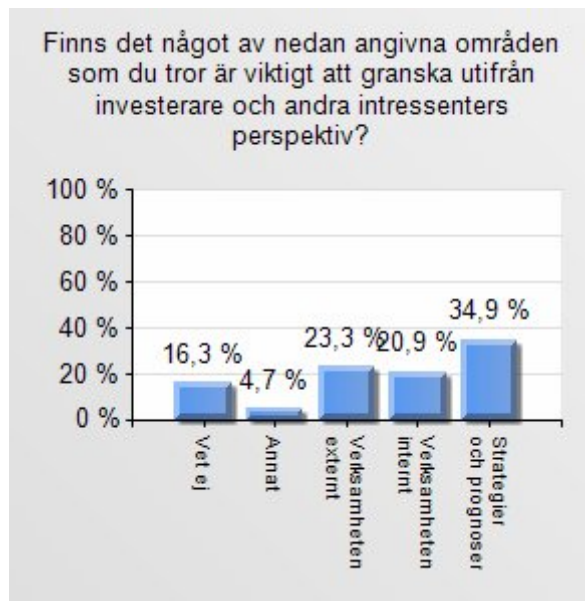
Känner du dig tillfreds med att bedömningen sker utifrån väsentlighet och risk när du väljer vilka poster du ska granska?



## Fråga 6

Finns det något av nedan angivna områden som du tror är viktigt att granska utifrån investerare och andra intressenters perspektiv?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Strategier och prognoser	15	34,9%	34,9%	
Verksamheten internt	9	20,9%	20,9%	
Verksamheten externt	10	23,3%	23,3%	
Annat	2	4,7%	4,7%	
Vet ej	7	16,3%	16,3%	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	2,47			
Standardavvikelse	1,44			

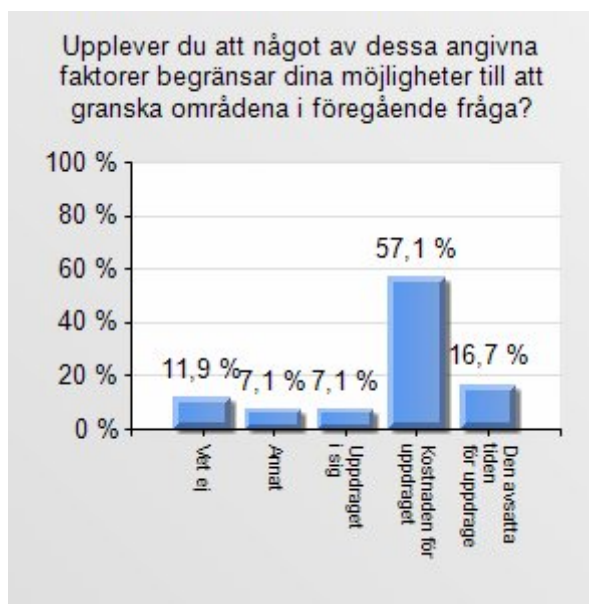


## Fråga 7

Upplever du att något av dessa angivna faktorer begränsar dina möjligheter till att granska områdena i föregående fråga?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Den avsatta tiden för uppdraget	7	16,7%	16,3%	
Kostnaden för uppdraget	24	57,1%	55,8%	
Uppdraget i sig	3	7,1%	7,0%	
Annat	3	7,1%	7,0%	
Vet ej	5	11,9%	11,6%	
Total	42	100,0%	97,7%	
Ej svar	1		2,3%	

Möjliga	43		
Medel	2,40		
Standardavvikelse	1,21		

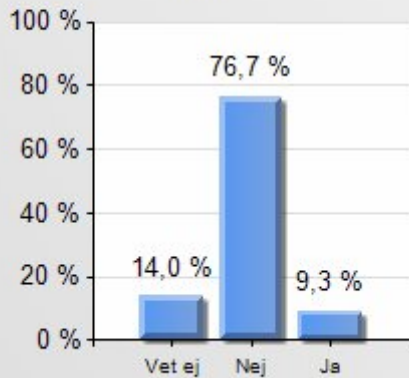


### Fråga 8

**Uppliver du en önskan att kunna uttala dig i revisionsberättelsen om sådant som du inte uttalar dig om idag inom ramen för ditt arbete?**

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Ja	4	9,3%	9,3%
Nej	33	76,7%	76,7%
Vet ej	6	14,0%	14,0%
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		-
Möjliga	43		
Medel	2,05		
Standardavvikelse	0,49		

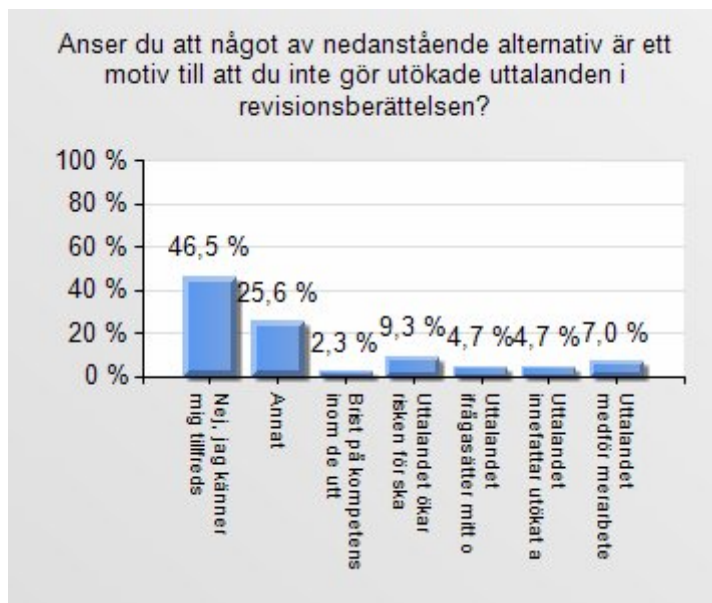
Upplever du en önskan att kunna uttala dig i revisionsberättelsen om sådant som du inte uttalar dig om idag inom ramen för ditt arbete?



### Fråga 9

Anser du att något av nedanstående alternativ är ett motiv till att du inte gör utökade uttalanden i revisionsberättelsen?

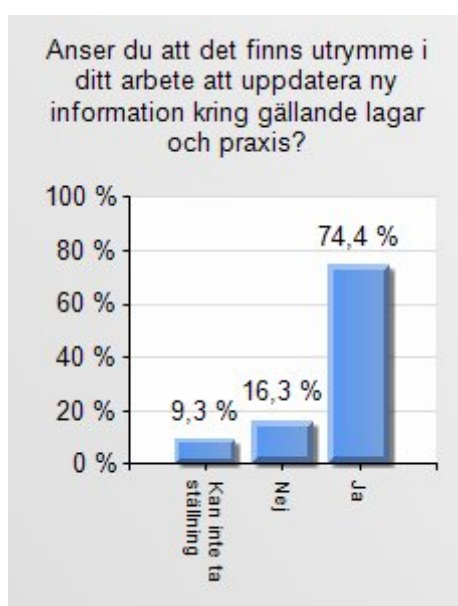
	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Uttalandet medför merarbete	3	7,0%	7,0%	
Uttalandet innefattar utökat ansvar	2	4,7%	4,7%	
Uttalandet ifrågasätter mitt oberoende	2	4,7%	4,7%	
Uttalandet ökar risken för skadeståndskrav	4	9,3%	9,3%	
Brist på kompetens inom de uttalade området	1	2,3%	2,3%	
Annat	11	25,6%	25,6%	
Nej, jag känner mig tillfreds med hur jag utformar...	20	46,5%	46,5%	
<b>Total</b>	<b>43</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	5,58			
Standardavvikelse	1,92			



### Fråga 10




Anser du att det finns utrymme i ditt arbete att uppdatera ny information kring gällande lagar och praxis?

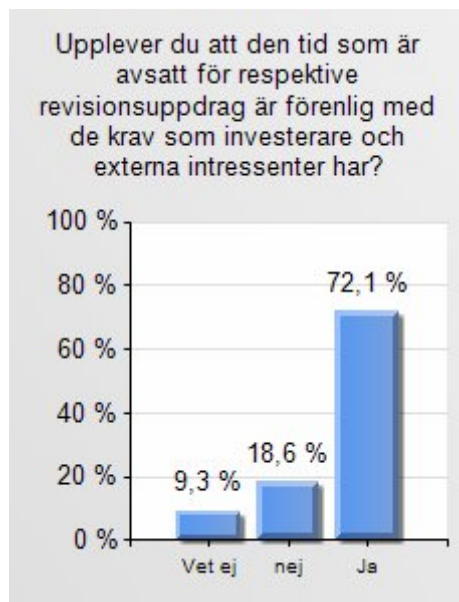
	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Ja	32	74,4%	74,4%
Nej	7	16,3%	16,3%
Kan inte ta ställning	4	9,3%	9,3%
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		-
Möjliga	43		
Medel	1,35		
Standardavvikelse	0,65		



## Fråga 11






Upplever du att den tid som är avsatt för respektive revisionsuppdrag är förenlig med de krav som investerare och externa intressenter har?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Ja	31	72,1%	72,1%	
nej	8	18,6%	18,6%	
Vet ej	4	9,3%	9,3%	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	1,37			
Standardavvikelse	0,66			

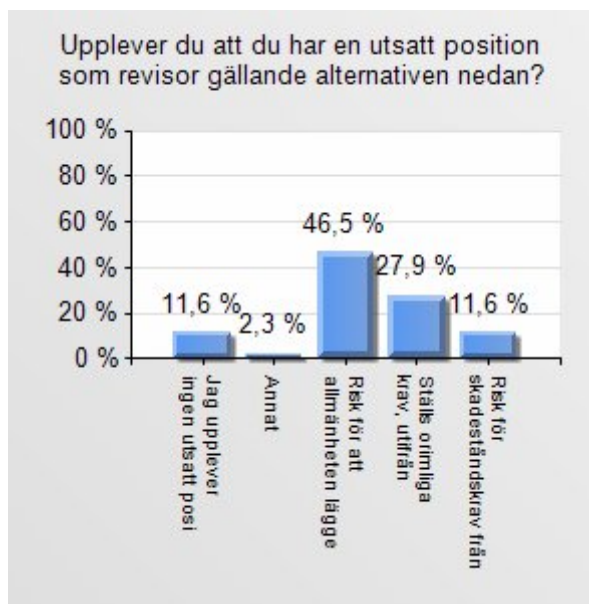


## Fråga 12,

Upplever du att du har en utsatt position som revisor gällande alternativen nedan?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Risk för skadeståndskrav från klient	5	11,6%	11,6%	
Ställs orimliga krav, utifrån vad som ingår i revi...	12	27,9%	27,9%	
Risk för att allmänheten lägger ansvaret på reviso...	20	46,5%	46,5%	
Annat	1	2,3%	2,3%	
Jag upplever ingen utsatt position som revisor	5	11,6%	11,6%	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	

Möjliga	43		
Medel	2,74		
Standardavvikelse	1,09		

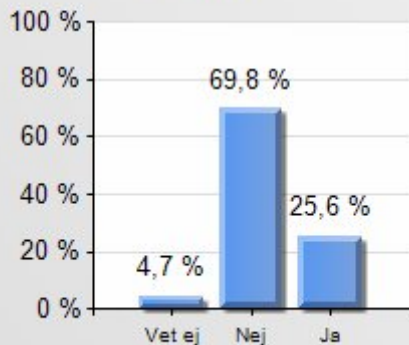


### Fråga 13

Anser du att det finns en risk att inte dokumentera väsentlig information på grund av att du har mycket kunskap och en långvarig relation sedan tidigare med klienten?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Ja	11	25,6%	25,6%
Nej	30	69,8%	69,8%
Vet ej	2	4,7%	4,7%
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		-
Möjliga	43		
Medel	1,79		
Standardavvikelse	0,51		

Anser du att det finns en risk att inte dokumentera väsentlig information på grund av att du har mycket kunskap och en långvarig relation sedan tidigare med klienten?

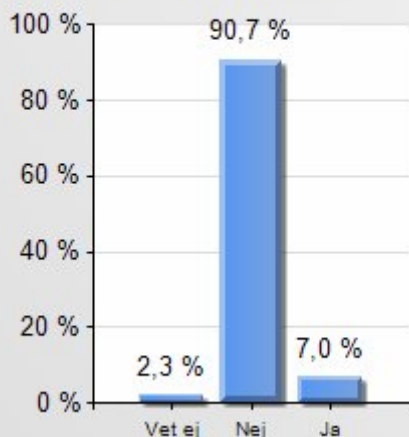


#### Fråga 14

Anser du att ditt arbete är påverkat av din klients åsikt om vad som skall revideras?

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Ja	3	7,0%	7,0%
Nej	39	90,7%	90,7%
Vet ej	1	2,3%	2,3%
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		-
Möjliga	43		
Medel	1,95		
Standardavvikelse	0,30		

Anser du att ditt arbete är påverkat av din klients åsikt om vad som skall revideras?



## Fråga 15

**Upplever du en förväntan från din klient att du ska gå utöver rådande regelverk och praxis i ditt revisionsuppdrag?**

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Ja	6	14,0%	14,0%
Nej	34	79,1%	79,1%
Vet ej	3	7,0%	7,0%
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		-
Möjliga	43		
Medel	1,93		
Standardavvikelse	0,46		

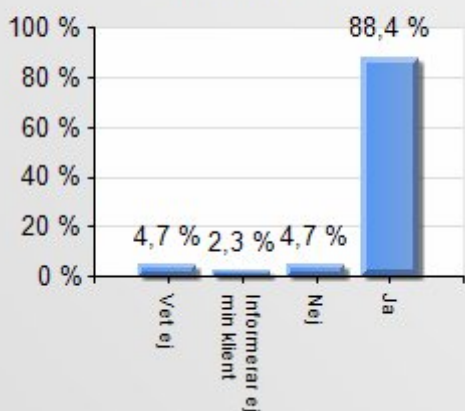


## Fråga 16

**Upplever du en bättre förståelse för ditt arbete från klienten i de fall du informerat denne om vilka ramar du verkar inom?**

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Ja	38	88,4%	88,4%
Nej	2	4,7%	4,7%
Informerar ej min klient	1	2,3%	2,3%
Vet ej	2	4,7%	4,7%
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		-
Möjliga	43		
Medel	1,23		
Standardavvikelse	0,72		

Uppléver du en bättre förståelse för ditt arbete från klienten i de fall du informerat denne om vilka ramar du verkar inom?

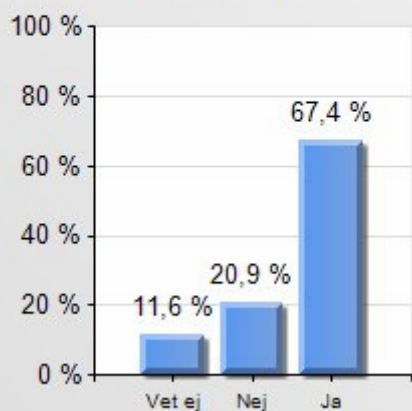


### Fråga 17

Uppléver du att din klient har förståelse för att en revision är en stickprovsgranskning och ingen absolut kontroll?




	Antal	Procent	Procent av möjliga svar
Ja	29	67,4%	67,4%
Nej	9	20,9%	20,9%
Vet ej	5	11,6%	11,6%
Total	43	100,0%	100,0%
Ej svar	-		-
Möjliga	43		
Medel	1,44		
Standardavvikelse	0,70		

Uppléver du att din klient har förståelse för att en revision är en stickprovsgranskning och ingen absolut kontroll?

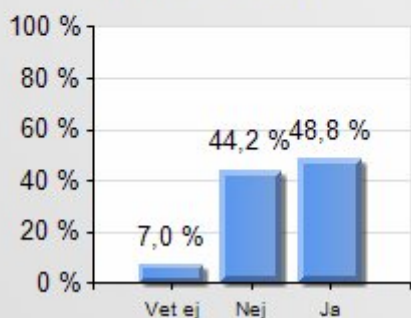


## Fråga 18

**Upplever du att dina klienter har en underförstådd förväntan på att du ska ha ett engagemang i deras verksamhet och medverka till deras framtida företagsstrategi även om du tvingas gå utanför din ram inom rådgivning?**




	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Ja	21	48,8%	48,8%	
Nej	19	44,2%	44,2%	
Vet ej	3	7,0%	7,0%	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	1,58			
Standardavvikelse	0,63			

Upplever du att dina klienter har en underförstådd förväntan på att du ska ha ett engagemang i deras verksamhet och medverka till deras framtida företagsstrategi även om du tvingas gå utanför din ram inom rådgivning?

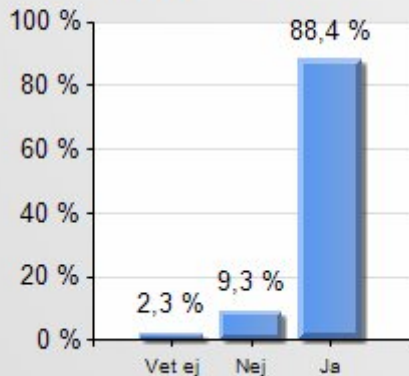


## Fråga 19

**Diskuterar du och dina kollegor den problematik som uppstår vid revisorers yrkesutövande, när klienter har förväntningar som inte kan tillgodoses.**

	Antal	Procent	Procent av möjliga svar	
Ja	38	88,4%	88,4%	
Nej	4	9,3%	9,3%	
Vet ej	1	2,3%	2,3%	
Total	43	100,0%	100,0%	
Ej svar	-		-	
Möjliga	43			
Medel	1,14			
Standardavvikelse	0,41			

Diskuterar du och dina kollegor den problematik som uppstår vid revisorers yrkesutövande, när klienter har förväntningar som inte kan tillgodoses.



## Fråga 20

**Har du några övriga synpunkter på förväntningsgapet får du gärna ange dem här. Tack för din medverkan!**

Svarsvärden (9)

Trevligt frågeprogram! Mycket trevligt sätt att svara på en enkät! Jag har också förbättringsförslag till er. Frågorna som ni har ställt och de svarsalternativ som lämnar, håller inte en jämn hög kvalitet. Jag upplever att vissa frågor är styrda då jag enbart har givna svar som inte alltid passar. Det fanns också en fråga i början om vad jag som visar kan avstå att revidera där det faktiskt fanns fler alternativ än den jag svarade. Jag svarade mindre periodiseringar, men för att ni skulle få en nyanserad bild borde fler alternativ ha ställts mot varandra.

Förväntning av vad vi skall göra enligt RS och revisionen av småföretag.

Jag har synpunkter på undersökningen som enbart tillåter ett alternativsvar att välja per fråga vilket kan blir missvisande.

Förväntningsgapet gentemot revisorn är troligtvis större vid revision i ägarledda företag.

De svarsalternativ som stod till buds täcker inte alltid verkliga situationer. I många fall är svaren "både och".

Det blir spännande att se var frågan om den obligatoriska revisionsplikten landar. Kan påverka yrkets framtid i högsta grad om inte många bolag övergår till frivillig och efterfrågestyrd revision som fortfarande kommer att behövas. Lycka till med uppsatsen.