

**MÄLARDALENS HÖGSKOLA**

Ekonomihögskolan

# **Uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet**

– En empirisk studie på förväntningsgapet mellan revisorer och små aktiebolag

Handledare:

Matti Skoog & Roland Almqvist

Författare:

Rani Barkah 841104

Yousef Cildavil 840818

Siyavoush Hassanzadeh 811012

## **Förord**

Författarna vill inledningsvis tacka handledarna Matti Skoog och Roland Almqvist som under kursens gång bidragit med värdefulla råd och tips. Vi vill även tacka alla företag, både mindre aktiebolag likväl revisionsbyråerna, som var villiga att ställa upp på denna undersökning. Utan er medverkan hade uppsatsen varit omöjlig att genomföra.

Vidare vill vi rikta ett tack till resterande uppsatsgrupper som under kursens gång bidragit med värdefull feedback.

Med Vänliga Hälsningar

Eskilstuna den 29 januari 2008

Rani Barkah

Yousef Cildavil

Siyavoush Hassanzadeh

## Sammanfattning

- Datum:** 2008-01-06
- Nivå:** Magisteruppsats inom Företagsekonomi, 15p
- Författare:** Rani Barkah                      Yousef Cildavil                      Siyavoush Hassanzadeh  
Tennv. 2                                      Assessorsg. 11a                      Nyforsg. 5b  
63234 Eskilstuna                      632 32 Eskilstuna                      63225 Eskilstuna
- Handledare:** Matti Skoog & Roland Almqvist
- Titel:** Uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet – En empirisk studie på förväntningsgapet mellan revisorer och små aktiebolag
- Nyckelord:** Uppdragsbrev, Missförstånd, Förväntningsgap, Revision, Små aktiebolag, Revisor, Klient, Kunskap, kommunikation, Allmän syn
- Problem:** Det finns delade meningar bland intressenter utanför revisionskåren om vad en revisor är och vad han/hon gör. Långt ifrån alla kan läsa en revisionsberättelse eller koppla revisorns ansvar till den. De delade meningar och den delade okunskap om revisorn och dennes arbete som existerar leda till meningsskiljaktigheter och missförstånd mellan revisorn och de intressenter som har olika behov och förväntningar på revisorn. Detta lämnar revisorn med en inbyggd konflikt i sin roll. Författarna till denna uppsats undersöker om lagen av införandet av uppdragsbrevet har bidragit till ett minskat missförstånd mellan revisorer och mindre aktiebolag.
- Syfte:** Uppsatsen syftar till att undersöka om införandet av uppdragsbrevet har minskat förväntningsgapet mellan revisor och klient.
- Metod:** Data har insamlats med hjälp av djupintervjuer med såväl revisorer som klienter. Frågorna som ställdes under intervjuerna var ostrukturerade där respondenterna kunde svara fritt på frågorna men där författarna styrde in diskussionen i områden som var aktuella för uppsatsen.
- Resultat:** Uppsatsen visar att FAR genom de nya stadgarna i RS, i detta fall uppdragsbrevet, inte lyckats med att minska missförstånden mellan revisorer och klienter i småföretag på ett förebyggande sätt. Uppdragsbrevet har mottagits som ett avtal bland många, där ingen märkbar skillnad kring kunskapsöverföringen mellan revisorer och klienter kan identifieras. Uppdragsbrevet utformas av revisorer vilka besitter expertkunskaper inom revision. Dessa kunskaper, som klienterna inte innehar, leder i sin tur till ett ointresse bland klienterna. Däremot upplevs uppdragsbrevet som en trygghetsfaktor för framförallt revisorer vid eventuella fall där ett missförstånd, med rättsliga påföljder, eventuellt skulle kunna uppstå.

## Abstract

**Date:** 2008-01-06

**Level:** Master thesis in Business Administration, 15p

**Authors:** Rani Barkah                      Yousef Cildavil                      Siyavoush Hassanzadeh  
Tennvägen 2                      Assessorsg. 11a                      Nyforsg. 5b  
63234 Eskilstuna                      632 32 Eskilstuna                      63225 Eskilstuna

**Supervisors:** Matti Skoog & Roland Almqvist

**Title:** The engagement letter influence on the expectation gap – An empirical study on the expectation gap between auditors and small incorporated companies.

**Keywords:** Engagement letter, Expectation gap, Misunderstanding, Auditing, Audit, External Auditor, Client, Communication, Knowledge, General view

**Problem:** Interested parties outside the audit society have some mood points in what an external auditor is and what she/he does. Not everybody can understand an audit report and connect the auditor's responsibility to it. These mood points mutually with ignorance about the auditor and its tasks can result in disagreement between auditors and interested parties, who have different needs and expectations on the auditor, which leaves the auditor-role with a built-in conflict in its role. The authors, in this essay, investigate whether, the relative new law, who request the auditors to establish an engagement letter with the clients, has decreased the misunderstandings between auditors and small limited companies.

**Purpose:** This essay is meant to investigate if the engagement letter has decreased the expectations gap between external auditors and clients.

**Method:** Facts has been gathered with the help of interviews with external auditors as well with clients. The questions that were asked during the interviews were half-structured, which gave the respondent the freedom to answer the questions freely but within the scope that was interesting for this essay.

**Result:** This study show that FAR through its new regulations in RS, in this particular essay, the engagement letter has not fulfilled its purpose to decrease misunderstandings between external auditors and clients, in this case, small firms. The engagement letter has been received as a contract as one of many. Our study shows that there have been no evident differences in knowledge-transfer between external auditors and clients. The engagement letter is designed by auditors with expertise which is not understood by the clients, which leads to a lack of interest by the clients that also reflects on the auditors. It seems though the engagement letter

considers as insurance, above all by the auditors in situations when an actual misunderstanding, with legal actions as consequences, occurs.

# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	BAKGRUND .....	1
1.2	PROBLEMOMRÅDE .....	2
1.3	PROBLEMFÖRMULERING.....	2
1.4	SYFTE .....	2
<b>2</b>	<b>METOD.....</b>	<b>3</b>
2.1	METODSTRATEGI .....	3
2.2	LITTERATURINSAMLING .....	3
2.3	INTERVJU.....	3
2.3.1	<i>Utformning av intervjuguide .....</i>	<i>4</i>
2.3.2	<i>De olika stegen i utformningen av intervjuguiden.....</i>	<i>4</i>
2.4	URVAL .....	5
2.5	ANALYS AV INTERVJUMATERIAL.....	6
2.6	VALIDITET.....	6
<b>3</b>	<b>REFERENSRAM .....</b>	<b>8</b>
3.1	UPPDRAGSBREV .....	8
3.1.1	<i>Avsikten med uppdragsbrev .....</i>	<i>8</i>
3.1.2	<i>RS:s standarder om vilka punkter uppdragsbrevet skall innehåll.....</i>	<i>8</i>
3.1.3	<i>Uppdragsbrev som verktyg att minska missförstånd och således förväntningsgapet mellan revisor och klient.....</i>	<i>9</i>
3.2	DEFINITION AV FÖRVÄNTNINGSGAPET .....	9
3.3	ORSAKER OCH BIDRAGANDE FAKTORER FÖR FÖRVÄNTNINGSGAPETS EXISTENS .....	10
3.3.1	<i>Förväntningar från klienter och andra icke revisorer som bidrar till ett förväntningsgap ...</i>	<i>11</i>
3.4	OLIKA FAKTORERS PÅVERKAN PÅ FÖRVÄNTNINGSGAPET .....	12
3.4.1	<i>Den allmänna synen på revisions och revisorn påverkan på förväntningsgapet.....</i>	<i>12</i>
3.4.2	<i>Påverkan av klienternas kunskapsnivå på förväntningsgapet .....</i>	<i>12</i>
3.4.3	<i>Kommunikationen mellan revisorer och klienter och dess påverkan på förväntningsgapet .....</i>	<i>13</i>
3.5	REVISORNS ROLL.....	13
3.5.1	<i>God revisionsred och god revisorsred.....</i>	<i>14</i>
3.5.2	<i>EG:s oberoende rekommendation .....</i>	<i>14</i>
3.5.3	<i>Uppdragsavtal och revisorns ansvarsskyldighet.....</i>	<i>14</i>
3.5.4	<i>Revisorn som syssloman .....</i>	<i>15</i>
3.5.5	<i>Revisorn arbete att materialisera .....</i>	<i>15</i>
3.5.6	<i>Redovisningskonsulter i kontrast till revisorer.....</i>	<i>16</i>
3.5.7	<i>Revisorn i sin dubbla roll som kontrollant kontra rådgivare.....</i>	<i>16</i>
<b>4</b>	<b>EMPIRI .....</b>	<b>17</b>
4.1	BESKRIVNING AV KLIENTERNA .....	17
4.2	BESKRIVNING AV REVISORERNA .....	17
4.3	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER .....	17
4.4	ALLMÄN SYN .....	17
4.4.1	<i>Uppdragsbrevets inverkan på den allmänna synen på revision, ur klienternas perspektiv..</i>	<i>17</i>

4.4.2	<i>Uppdragsbrevets inverkan på den allmänna synen på revision ur revisorernas perspektiv.</i>	18
4.5	KUNSKAP.....	18
4.5.1	<i>Uppdragsbrevets bidrag till ökad kunskap bland klienter ur klienternas perspektiv.....</i>	18
4.5.2	<i>Uppdragsbrevets bidrag till ökad kunskap bland klienter ur revisorernas perspektiv.....</i>	19
4.6	KOMMUNIKATION.....	21
4.6.1	<i>Uppdragsbrevets bidrag till ökad kommunikation ur klienternas perspektiv.....</i>	21
4.6.2	<i>Uppdragsbrevets bidrag till ökad kommunikation ur revisorernas perspektiv.....</i>	21
<b>5</b>	<b>ANALYS.....</b>	<b>23</b>
5.1	ALLMÄN SYN.....	23
5.2	KUNSKAP.....	24
5.3	KOMMUNIKATION.....	26
<b>6</b>	<b>SLUTDISKUSSION.....</b>	<b>29</b>
<b>7</b>	<b>SLUTSATSER OCH FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER.....</b>	<b>32</b>
7.1	FÖRSLAG PÅ FORTSATTA STUDIER.....	33

## Referenser

### Bilaga 1 – Intervjuguide

### Bilaga 2 – Exempel på uppdragsbrev

# 1 Inledning

---

*I detta kapitel presenteras bakgrundfakta som är tänkt att ge läsaren en förståelse för ämnet, och varför vi som författare tycker att problemområdet är relevant att undersöka. Vidare presenteras syftet med uppsatsen och vilka avgränsningar som ingår i detta arbete.*

---

## 1.1 Bakgrund

Under 1930-talet upplevde världsekonomin en kris i samband med kreugerkraschen. Ivar Kreuger, som var ägare av Kreuger & Toll, hade genom sin tillverkning av tändstickor gjort sig känd internationellt där hans företag kontrollerade två tredjedelar av all tillverkning av tändstickor. Kreugergruppen som erbjöd penninglån till regeringar med ända säkerheten att inneha ett monopol på tändstickor i det aktuella landet mötte snart en period av depression och krisen blev ett faktum, de utlånade pengarna kunde inte återbetalas och Kreuger begick kort därefter självmord. Företagets revisor blev hårt kritiserad och blev av med revisorlicensen, inte nog med detta arresterades han. Revisionen omnämndes i media som den mest värdelösa revisionen någonsin (Carrington 2006). Vidare beskriver Carrington att kritiken mot revisionsyrket blev massiv och revisorer blev mer medvetna om betydelsen av att stärka bokslutet inom företagen. Detta förstods även av den Svenska regeringen, där landet tolv år senare fick en ny lagstiftning. Lagen krävde att företag skulle upprätta och ge ut en koncernbalansräkning. Denna lag var mer eller mindre ett direkt resultat av Kreugerkraschen. Ny lagstiftning skedde inte bara i Sverige utan även i USA.

Power (1999 p.26) skriver "The history of auditing reads, like the history of regulation more generally, as a history of failure". Revisionens historia är en historia av misslyckanden. Det är dessa misslyckanden som utformat utvecklingen, det vill säga, lagstiftningen till så som den ser ut idag. I USA är Enron & Worldcom de två senaste storföretagen som kollapsat i USA. Carrington (2006) förklarar att de revisorer som hade hand om Enrons revision blev kritiserade och ställdes även inför rätta, revisorerna påstod att viktig information undanhölls om den finansiella ställningen. Under 2002 infördes Sarbanes-Oxley Act som ett direkt resultat av dessa skandalen (Myers & Ziegenfuss 2006). Lagen berör inte bara amerikanska företag utan även utländska företag som är noterade på den amerikanska börsen (Svernlöv, C & Blomberg 2003). Detta är ett exempel av många som visat att företagsskandalerna, i historien, lett till att behovet av revision ökat.

Anledningarna till varför stora företag går under är många, men varför revisorer inte förutspått dessa händelser i tid har debatterats efter varje händelse. Under 70-talet formades begreppet förväntningsgap, inom revision, som definierade missförståndet mellan revisorn och klienten. Liggio (1974), som var den första att definiera förväntningsgapet inom revision, beskriver att gapet som existerar, såväl som mellan en klient och revisorn som samhället och revisorn, är skillnaden i vad revisorn faktiskt gör och förväntningarna om vad personer utanför revisionskåren tror att denne gör.

Det ligger både i klientens och i revisorns intresse att minska missförståndet (gapet) mellan dessa parter. Ett villkor inom revisionsstandarden (RS) är att upprätta ett så kallat uppdragsbrev, detta just för att minska missförstånden. I uppdragsbrevet dokumenterar och bekräftar revisorn att han/hon åtar sig uppdraget samt revisionens syfte och omfattning. I uppdragsbrevet dokumenteras även revisorns ansvar mot klienten och formen för den rapportering som kan förekomma (FAR 2006 p.346).



## 1.2 Problemområde

Det finns delade meningar, bland intressenter utanför revisionskåren om vad en revisor är och vad han/hon gör. Långt ifrån alla kan läsa en revisionsberättelse, eller koppla revisorns ansvar till den (Revision – vad är det? p.5).

De delade meningar och den delade okunskap om revisorn och dennes arbete som existerar kan leda till meningsskiljaktigheter och missförstånd mellan revisorer och intressenter. En revisor arbetar emot en rad olika intressenter, förutom ägarna har bland annat kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, företagsledningen, stat & kommun ett intresse av revisionen. Olika intressenter har olika behov och förväntningar på revisorn, vilket lämnar revisorn med en inbyggd konflikt i sin roll (Revision - en praktisk beskrivning p.20-21).

De allra minsta aktiebolagen har generellt sätt inte samma kunskap inom revision som större aktiebolag har. Större aktiebolag har i många fall ekonomianställda som sköter den löpande bokföringen och kontakten med revisorer. Det kan då tänkas att införandet av uppdragsbrevet inte har haft samma påverkan på mindre aktiebolag, som generellt inte har lika stora kunskaper inom revision som större aktiebolag.

Vidare kan det tänkas att mindre aktiebolag har en annan typ av kommunikation med sina revisorer, än vad stora aktiebolag har. Större aktiebolag har oftast kunnig och kompetent personal som hanterar företagets relation med revisorer. Mindre aktiebolag å andra sidan besitter, som tidigare nämnts, inte samma kunskaper inom revision, vilket kan tänkas bidra till att parterna (revisor och klient) kommunicerar på olika kompetensnivåer.

## 1.3 Problemformulering

På vilket sätt har RS med sina krav att upprätta ett uppdragsbrev minskat missförståndet mellan revisor och klient?

- Hur har den allmänna synen påverkats med införandet av uppdragsbrevet?
- Hur har klienternas kunskapsnivå påverkats med införandet av uppdragsbrevet?
- Hur har kommunikationen mellan revisor och klient påverkats med införandet av uppdragsbrevet?

## 1.4 Syfte

Uppsatsen syftar till att undersöka om införandet av RS:s uppdragsbrev har minskat förväntningsgapet mellan revisorer och klienter i form av små aktiebolag.

## 2 Metod

---

*Nedan presenteras metoderna för hur författarna valt att angripa problemområdet. Metodavsnittet skall ge läsaren en bild om hur undersökningen har utförts och hur författarna kunnat dra de slutsatser som presenteras i resultatet.*

---

### 2.1 Metodstrategi

Uppsatsen grundar sig på en undersökning av kvalitativ karaktär. Kvalitativ forskningsmetod bygger på en forskningsstrategi där tonvikten oftare ligger på ord än på kvantifiering vid insamling och analys av data (Bryman 2002 p.272). Då vi, genom denna studie, vill fånga revisorers och klienters uppfattning och påverkan och, med ord, beskriva deras relation anser vi att denna forskningsmetodik passar studies syfte bäst. Insamlingen av empirisk data har skett genom intervjuer, detta för att vi skall kunna bilda oss en uppfattning om hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat klient - revisor relationen.

### 2.2 Litteraturinsamling

För att skapa oss en teoretisk bas har författarna till uppsatsen genomfört en litteratursökning. Genom denna sökning har vi identifierat relevanta källor inom ämnesområdet. Litteraturen består av böcker inom området, lagböcker, internet källor samt artiklar. Artiklarna som använts söktes via databasen ELIN, och vi använde oss utav sökorden expectation gap, accouting, engagement letter, auditor, auditing, audit, accountant, fraud detection, communication.

Första steget innebar att samla in en stor mängd information kring ämnet. När data var insamlad valde vi att kategorisera den under rubriker för att strukturera upp litteraturen vi använde oss utav (Denscombe 2004 p.17). Litteraturöversikt är ett sätt för författaren att visa hur problematiken förhåller sig till existerande kunskap och praktiska problem (Denscombe 2004 p.78). Med tanke på detta har vi valt att ha en bred och öppen referensram som ger läsare en översikt över det som har skrivits om ämnet och hur det förhåller sig till problematiken.

### 2.3 Intervju

Författarna till uppsatsen har genomfört intervjuer med tolv respondenter, varav sex har varit revisorer och sex klienter. Under intervjuerna har författarna till uppsatsen använt sig av en semi- strukturerad intervjumetod. Med semi- strukturerad intervju menas att intervjuarna använder en intervjuguide över förhållandevis specifika teman som skall beröras under intervjun, men där respondenten har stor frihet att utforma svaren på eget sätt (Bryman 2002 p.301). Författarna framtog en intervjuguide där de viktigaste teman för intervjun sammanställdes. Frågorna ställdes inte alltid i samma följd, utan anpassades efter respondenternas svar samt berört ämnesområde. Dock var författarna noga med att beröra de väsentliga termerna som hade fastställts i intervjuguiden för att inte förbigå väsentlig data.

För att vara så exakta som möjligt, och vara säkra på att vi har antecknat all väsentlig fakta använde vi oss utav bandspelare under intervjuerna (Denscombe 2004p.128). Bandspelare hjälper också intervjuarna att uppfatta kroppsspråk, ord, tonfall och pauser då de inte

behöver koncentrera sig på att anteckna vartenda ord som respondenten sade (Kvale 1997 p.147). För vår del var vi alltid två intervjuare under intervjuerna för att kunna bilda oss en så bred uppfattning, om intervjun, som möjligt. Medan en av oss koncentrerade sig på att ställa frågor och följdfrågor samt anteckna stödord, koncentrerade den andra sig mer på kroppsspråk och betoningar för att kunna bilda sig en uppfattning om vad respondenten med sitt kroppsspråk ansåg vara viktigt. Efter varje intervju satte sig intervjuarna tillsammans ner och sammanställde det skriftligt på dator, och även diskuterade våra egna uppfattningar om intervjun. Kvale (1997) menar att, genom att omedelbart efter intervjun sätta sig ner och sammanställa intervjun kommer intervjuarens omedelbara minne att omfatta såväl visuell information som sociala atmosfärer och personliga interaktioner som inte fångas upp av bandspelaren.

Risken med att spela in intervjuer kan vara att respondenten kan känna sig osäker och inte säger sin riktiga åsikt då dennes ord kommer att bevaras åt eftervärlden (Bryman 2002 p.310-311). Författarna till uppsatsen har dock varit noga med att i förväg fråga om det är godtagbart att spela in intervjun, men även att tydligt förklara respondenternas anonymitet, då varken revisorer och klienter kommer att nämnas vid namn i denna uppsats.

### 2.3.1 Utformning av intervjuguide

En intervjuguide kan i praktiken innebära en kort minneslista över vilka områden som skall beröras under intervjun. Viktigt är att fråga sig själv vilken information vi måste besitta för att besvara våra frågeställningar (Bryman 2002 p.304-305). För vår del använde vi intervjuguiden som ett stöd för att inte hamna på fel spår under intervjuerna, och även om respondenterna hade stor frihet för att lämna svar, var vi noga med att genom våra frågeställningar alltid beröra väsentliga ämnesområden. Författarna till uppsatsen var även noga med att inte ställa ledande frågor då det låg i vårt intresse att utreda respondenternas sanningsenliga upplevelse av situationen och införandet av uppdragsbrevet.

Inför utformningen av intervjuguiden hade en hel del litteratursökning skett där vi genom böcker artiklar och lagböcker försökte skapa oss en bild av ämnet, såväl förväntningsgapet som uppdragsbrevet. Detta för att vi skulle vara pålästa innan intervjuerna för att få ut så mycket som möjligt av våra respondenter och inte i efterhand upptäcka väsentliga aspekter som vi tidigare inte hade tänkt på.

### 2.3.2 De olika stegen i utformningen av intervjuguiden

- *Allmänt forskningsområde* – författarna till uppsatsen skapar sig en djupare förståelse om ämnesområdet.
- *Intervjuteman* – efter den allmänna inläsningen på området skapade författarna nyckelord som kom att fungera som utgångspunkt, likaväl under intervjuerna som under hela uppsatsen. Dessa nyckelord var missförstånd, okunskap, kommunikation och allmän syn. För utformningen av intervjuguiden fungerade dessa nyckelord som olika teman för framställningen av intervjufrågorna.

- *Formulering av intervjufrågor* – utifrån våra nyckelord började vi formulera intervjufrågor. Vi var noga med att hålla oss inom ramarna för vad vi ansåg vara väsentligt men samtidigt inte leda in våra respondenter till svaren. Vi kategoriserade även de framtagna intervjufrågorna under nyckelorden, detta för att förtydliga för oss själva vilka teman vi vill beröra med specifik en fråga men också för att underlätta framtida sammanställning av intervjumaterialet.
- *Pilotguide* – när intervjufrågorna var framtagna skapade vi ett första utkast av intervjuguiden. Vi hade sedan tidigare bokat möte med en revisor för intervju och tanken med denna intervju var att testa intervjuguiden. Data som vi samlade in under denna intervju kom att behandlas med detta i åtanke.
- *Nya frågeställningar och omformulering av frågor* – efter att ha testat intervjuguiden dök nya frågeställningar upp, men även en del omformuleringar av redan framtagna frågor. I det stora hela märkte vi att vi var på rätt spår och fick in en hel del väsentlig data redan under den första intervjun, dock kände vi att vissa frågor borde förtydligas och även kompletteras med följdfrågor.
- *Slutlig formulering* – efter bearbetning framställdes den slutliga versionen av intervjuguiden som kom att användas under resterande intervjuer (se bilaga 1).

## 2.4 Urval

Det är ofta stor brist på klarhet om hur urvalet av respondenter har gjorts i en kvalitativ studie där författarna har gjort kvalitativa intervjuer. Det kan ibland vara omöjligt att utläsa från en rapport hur urvalet av respondenter har gjorts, (Bryman 2002p.377-379) därför känner vi en viss svårighet med att förklara hur vårt urval har genomförts. Den urvalsmetod som ligger vår studie närmast till hands är bekvämlighetsurval, där respondenterna utgörs av personer som finns tillgängliga för forskarna (Bryman 2002 p.114). För vår del innebar det att vi började med att söka upp de revisionsbyråer som finns i Eskilstuna. Av dessa fick vi gallra bort redovisningskonsulter som inte var målgruppen i denna studie. Sedan kontaktade vi byråerna för att få reda på om dessa revisorer hade små aktiebolag som klienter, för att sedan boka in en eventuell intervju. På liknade sätt har urvalet av klienter arbetats fram. Vår målgrupp är små aktiebolag, och vi framtog en lista över företag som föll under denna kategori varpå vi kontaktade dessa för att boka intervjuer. Bland gruppen klienter träffade vi klienter med olika positioner i det aktuella företaget. Främst var det ägarna till företagen, men i vissa fall träffade vi ekonomiansvariga för de företag som hade det.

Problemet med bekvämlighetsurvalet är att respondenterna inte kan anses vara representativa för hela gruppen (Bryman 2002 p.114-115). Vi har dock försökt att skapa en så representativ bild som möjligt genom att inkludera både små-/och stora revisionsbyråer i vår studie. Gemensamt för dessa byråer har varit att de jobbar med små aktiebolag. Bland klienterna har vi varit noga med att inte endast inkludera klienter från en och samma bransch utan försökt få en spridning mellan olika branscher.

## 2.5 Analys av intervjumaterial

Genom att bryta ned begreppet förväntningsgap och försöka finna uppdragsbrevets roll i minskningen till gapet framtog vi tre nyckelord. RS syfte med uppdragsbrevet, som ett verktyg att minska missförståndet mellan revisor och klient, låg till grund för framställningen av dessa nyckelord.

- *Missförstånd* – grunden till det så kallade förväntningsgapet är missförstånd mellan revisorer och bland andra klienter. För att söka identifiera vad detta missförstånd beror på fann vi, genom litteratursökning, tre grundläggande orsaker.
- *Allmänna synen* – den allmänna synen icke revisorer har på revision och revisorrollen. På vilket sätt påverkar den allmänna synen missförståndet mellan dessa två grupper.
- *Kunskap* – den bristfälliga kunskapen om revisorns arbete bland icke revisorer. Detta innefattar kunskaper om uppdragsbeskrivningen, ansvarsfördelningen och begränsningen av revisionen.
- *Kommunikation* – mängden, formen och språket som används mellan revisorn och klienten.

Då intervjuguiden var framtagen med dessa nyckelord som grund underlättade det vår analysprocess. Även det empiriska materialet kategoriserades under dessa nyckelord för att underlätta analysprocessen för författarna.

## 2.6 Validitet

Med validitet menas att data och analyser är fast förankrat i sådant som är relevant, autentisk och verklig. Validitet fungerar som en garanti för läsaren att forskningen inte är baserad på undermåttlig data och på felaktiga tolkningar (Denscome 2004 p.123-124).

Författarna till denna uppsats har i sin litteratursökning använd sig av böcker och artiklar av erkända forskare inom området. Författarna har även använt sig av en bred grupp forskares synvinklar, detta för att undvika definitioner och synvinklar från enstaka forskare. Litteratursökningen ligger också till grund för framställningen av intervjuguiden. För att undvika att hamna i icke relevanta spår under intervjuerna och på så sätt undersöka, för oss, felaktiga frågor har författarna till denna uppsats varit väldigt noga med att ha en bred kunskap inom detta ämnesområde innan intervjuguiden framställdes. Litteratursökningen hjälpte oss även att finna nya infallsvinklar på förväntningsgapet och uppdragsbrevets funktion och därigenom ställa frågor till våra respondenter som speglade teoretisk fakta i dessa böcker och artiklar.

Då vi använder oss utav en kvalitativ forskningsmetod där intervjuer är en ståndpelare i vår uppsats är det viktigt för oss att fånga våra respondenter i en så vardaglig miljö som möjligt (Bryman 2002 p.48-50). Då missnöjet och misskommunikationen mellan en klient och en revisor i allra högsta grad är ett vardagsbetingat fenomen har författarna till denna uppsats försökt fånga denna vardag. Samtliga intervjuer skedde i respondenternas lokaler, i en miljö

som var hemma för dem. Detta för att undvika att ingripa i den naturliga situationen med till exempel ett speciellt rum för intervjuerna.

## 3 Referensram

---

*I detta avsnitt introduceras läsaren för den referensramen som uppsatsen vilar på. Referensramen skall fungera som en plattform för analysen där insamlad empirisk data ställs mot referensramen.*

---

### 3.1 Uppdragsbrev

Den nya revisionsstandarden infördes 1 januari, 2004 och baseras på internationella revisionsstandarderna (ISA). Det är i lång utsträckning en översättning av de internationella reglerna. Den internationella revisororganisationen (IFAC), har som mål att ISA ska tillämpas som standard för revision över hela världen. Reglerna kommer med all sannolikhet bli obligatoriska för all revision inom EU. (FAR 2006 p.322)

Revisorns uppgifter ändrades inte mycket genom införandet av ISA:s standarder, dock utökades revisorns arbete då granskningsuppdragen ökas jämfört med tidigare (Newset 2004 vol.1 p.2). Det första steget för revisorn i RS är kravet på en skriftlig uppdragsbekräftelse. RS ställer höga krav på att skriftliga dokument skall upprättas då de anser att de är bättre än muntliga kontrakt. Detta steg skall genomföras med ett uppdragsbrev (se bilaga 2), som bland annat beskriver revisionens syfte och ansvarsfördelning. (Newset 2004 vol.4 p.4)

#### 3.1.1 Avsikten med uppdragsbrev

Avsikten med uppdragsbrevet är enligt FAR (2006 p.346) att minska missförstånd i uppdrag. Uppdragsbrevet dokumenterar och bekräftar att revisorn tar sig an revisionen av företaget och beskriver revisionens syfte och omfattning.

#### 3.1.2 RS:s standarder om vilka punkter uppdragsbrevet skall innehåll

Enligt FAR:s revisionsstandarder kan formen av och innehållet i ett uppdragsbrev variera beroende på uppdrag. Dock innehåller det i allmänhet dessa punkter:

- Revisionens syfte.
- Företagsledningens ansvar (oftast årsredovisningen och förvaltningen).
- Omfattningen av revisionen med hänvisning till lagar och standarder som revisorn följer.
- Formen för rapporteringen av avslutat revisionsarbete.
- Den oundvikliga risken att vissa väsentliga fel kan förbli oupptäckta, på grund av revisionens komplexa natur.
- Kravet på obegränsad tillgång till all bokföring, dokumentation och annan information som behövs för revisionen.
- Företagsledningens ansvar att införa och upprätthålla en effektiv intern kontroll.

Revisorn kan även välja att ta med en rad andra punkter såsom återgärder i samband med planering av revisionen, förväntan att få skriftlig bekräftelse från företagsledningen, ett erkännande av klienten angående uppdragsbrevet, beskrivning av eventuella rapporter som revisorn räknar med att lämna till klienten samt beräkningar om arvode och hur det kommer att faktureras.

Vidare står det i FAR att några ytterligare punkter kan ingå i tillämpliga fall. Återgärder att engagera andra revisorer, återgärder att engagera internrevisorer och annan personal hos klienten, återgärder att kommunicera med eventuella företrädare hos revisorn, eventuella begränsningar av revisorns ansvar samt hänvisningar till andra eventuella avtal mellan revisorn och klient är samtliga punkter som i tillämpliga fall kan ingå i uppdragsbrevet.

### **3.1.3 Uppdragsbrev som verktyg att minska missförstånd och således förväntningsgapet mellan revisor och klient**

Innan det fastställdes ett krav att upprätta ett uppdragsbrev upprättade redan många revisorer någon form av avtal med sina klienter. Flera revisorer hade insett behovet av att fastställa en förståelse för klienten när de erbjuder revisionstjänster. Många revisorer ser även ett avtal som en betydelsefull faktor i revisor – klient relationen (Garrison & Hansen 1999). Holl & Colby (2001) anser att upprättande av uppdragsbrev är ett utmärkt verktyg för att hantera klientens förväntningar. Ett uppdragsbrev skall dokumentera revisorns och klientens förståelse för avtalets saklighet, ansvarsfördelning mellan revisor och klient samt avgränsningarna för uppdraget (Garrison & Hansen 1999). Processen att tydligt definiera och komma till gemensam överenskommelse om uppdragets omfattning är en av de fundamentala fördelarna med ett uppdragsbrev. Dessa fördelar hjälper till att minska förväntningsgapet i frågan om vad som anses vara ett lyckat slutfört arbete. Reinstein & Bayou (1999) menar att genom ett upprättande av ett uppdragsbrev minskar revisorn potentiella missförstånd av termer som arvode till revisor, tid för uppdraget och omfattning och avgränsning av uppdrag. Detta avtal kan även vid olycksamma tillfällen då något går allvarigt fel minska gapet i fråga om vem som är den ansvariga (Garrison & Hansen 1999).

Vidare menar Garrison & Hansen att revisionsyrket bör vara medveten om att ett uppdragsbrev kan användas som ett hjälpmedel för att skydda revisorn mot ansvarsstämningar. Ett noggrant upprättat uppdragsbrev är därför viktig, inte endast för klientrelationen, men även i termer att minimera potentiella rättsliga följder, något som även Mancuso (1991) bekräftar i sin artikel. Mancuso menar att genom att tydliggöra rollen mellan klient och revisor minskar eventuella rättsliga ansvar.

## **3.2 Definition av förväntningsgapet**

Forskare har en rad olika definitioner på förväntningsgapet. Termen förväntningsgap är ursprungligen en marknadsföringsterm, där den beskrivs som att köparens förväntningar baseras på tidigare erfarenheter, andra informationskällor och företagets marknadsföring. När tillhandahållen service inte överensstämmer med förväntad service skapas ett gap mellan kund och företag (eller kund och produkt) (Kotler et al. 2002 p.550). Liggio (1974) var först med att använda uttrycket förväntningsgap inom revision. Han definierade förväntningsgapet i revision som skillnaden mellan prestationsnivån av förväntat utförande som framställs av revisorn och klienten. Cohen Commission (1978) utvecklar denna



definition genom att studera om ett gap existerar mellan allmänhetens förväntningar och vad revisorn rimligen kan förväntas göra. Andra forskare definierar förväntningsgapet som olikheterna i tron om vad revisionsberättelsen ska förmedla, mellan revisorn och allmänheten (Koh & Woo 1998).

Porters (1993) definition av förväntningsgapet beskrivs som gapet mellan samhällets förväntningar och revisorers utförande. Efter en empirisk studie delar Porter upp gapet i två komponenter.

1. *Rimlighetsbedömningsgap* (gapet mellan vad samhället förväntar sig att revisorn ska utföra, och vad revisorn rimligen kan utföra).
2. *Utförandegap* (gapet mellan vad samhället rimligen kan förvänta sig att revisorn ska utföra och vad revisorn uppfattas utföra).

### 3.3 Orsaker och bidragande faktorer för förväntningsgapets existens

Det finns inget samförstånd kring orsakerna till förväntningsgapet i revision. Dess existens har dock bekräftats och är ett bevis på yrkets oförmåga att bortskaffa den. Shaikh & Tahla (2003) poängterar att förväntningsgapet inom revision karaktäriseras av en rad olika orsaker:

- Den problematiska naturen i revisionsyrket.
- Okunnigheten, naiviteten, missförstånden och de orealistiska förväntningarna från icke revisorer på revisionens funktion.
- Det ständigt förändrade revisorsansvaret. Genom bland annat nya stadgar och lagar, som skapar fördröjningar i genvägen för att förändra gapet.
- Utvärderingen av revisorns utförande baserad på data och information som inte fanns tillhanda då revisionen avslutades.
- Företagskriser som vilka leder till nya förväntningar och ansvarskrav.

Förväntningsgapet inom revision syftar enligt Schelluch & Gay (2006), till skillnaderna mellan allmänhetens uppfattning av revisorsrollen och skyldigheter och revisorns uppfattning av denna roll och ansvar. Det finns studier som indikerar att detta förväntningsgap är direkt relaterat till osäkerheten som är associerad med syftet, naturen, värdet och effekten av revisionen. Som ett resultat av detta har indikationer uppkommit på att de potentiella anledningarna av förväntningsgapet är många och varierande: orealistiska förväntningar av icke-revisorer, efterklokhsbedömning av revisionsutförandet, företagskriser som ledde till nya förväntningar och ansvarskrav.

Ett flertal empiriska studier har genomförts för att försöka fastställa vilka faktorer som bidrar till förväntningsgapet. Baron et al. (1977) undersökte omfattningen av revisorers ansvar att upptäcka fel med aktning för väsentliga fel, oregelbundenheter och olagliga handlingar. Forskarna försökte finna huruvida det fanns några olikheter i uppfattningen beträffande revisorers ansvar att upptäcka och avslöja fel, samt mellan revisorer och

användare av revisionsberättelser. Forskarna fann att dessa två grupper hade betydande olika tro och referenser på omfattningen av revisorers ansvar att upptäcka och avslöja fel, oregelbundenheter och olagliga handlingar. Generellt höll användarna revisorerna som mer ansvarig än vad revisorerna trodde sig själva vara.

Oliktänkandet i tron om vad som är revisorns ansvar bekräftas med en rad andra studier. Jennings et al. (1991) hävdar att revisorns skyldighet beror på attributen av juridiska institutioner mot revisionsyrket. Lowe (1994) jämförde uppfattningsförmågan mellan revisorer och juridiska institutioner beroende på deras förväntningar av revisionsyrket. Det visade sig att juridiska institutioner förväntar sig mer från revisorer än vad revisorerna själva trodde sig förse.

Vidare gjordes det i England en enkätundersökning av Humphrey et al. (1993) om förväntningsgapet genom en serie av mini- cases. De frågorna som undersöktes var följande:

1. Vad är och vad borde vara revisorns roll?
2. Vilka regler och förbud borde ställas på revisionsfirmor?
3. Vilka beslut kan förväntas att revisorn ska ta?

Undersökningen avslöjade en betydande olikhet mellan revisorer och dess intressenter i synen på revisionens natur. Även Porter (1993) gjorde en empirisk studie för att fastställa omfattningen av gapet och dess beståndsdelar. Även här användes en enkätundersökning för att fastställa åsikter från revisorer, tjänstemän, analytiker, jurister och allmänheten rörande revisorns skyldigheter, plikter och standarden av dessa skyldigheter och plikter som revisorn borde genomföra. Resultatet från undersökningen visade att 50 % av gapet beror på bristfälliga standarder, 34 % från att samhället håller orealistiska förväntningar på revisorer och 16 % från uppfattad undermåligt utförande av revisorn.

### **3.3.1 Förväntningar från klienter och andra icke revisorer som bidrar till ett förväntningsgap**

Ojasalo (2001) menar att orealistiska förväntningarna kan förklaras som förväntningar som är omöjliga eller hög osannolika för någon part, revisor eller klient, att bemöta. Ju mer realistisk klientens förväntningar är desto större är chansen att de kommer att bemötas i verkligheten.

Vidare menar Ojasalo (2001) att en klient även kan ha underförstådda förväntningar ställda på revisionen. Dessa förväntningar är associerade till situationer där servicens karaktär eller element är så självklara att klienten omedvetet inte tänker på de, eller på möjligheten att de kanske inte förverkligas. Existensen av underförstådda förväntningar blir tydliga först när förväntningarna inte blir bemötta. Till exempel kan klienten förvänta sig att revisorn sedan tidigare uppdrag känner till alla förväntningar, vilket gör att det inte finns något behov för problemdefinitionsfasen i början av projektet.

### 3.4 Olika faktorerers påverkan på förväntningsgapet

Redovisningsfirmor har varit målet för rättstvister de senaste årtiondena. Detta speglar en förändring i allmänhetens åsikt om revisorns roll, vilket resulterar i ett bredare förväntningsgap mellan allmänheten och revisorer. I ett försök att minska gapet har många tillvägagångssätt använts (Koh & Woo 1998).

#### 3.4.1 Den allmänna synen på revisions och revisorn påverkan på förväntningsgapet

Många studier, främst i USA, Storbritannien, har gjorts för att undersöka huruvida revisionsberättelser påverkar allmänhetens förväntningar på revisorn. Enligt Koh & Woo (1998) drar en del forskare slutsatsen att om revisionsberättelsen utökas ändras användarnas uppfattning om revisorns ansvar. Miller et al. påpekar också att bankdirektörer ansåg att utökade redovisningsrapporter var mer användbara och tydligare än korta rapporter. Generellt visar dessa studier att en utökad revisionsberättelse ger en djupare förståelse av omfattningen, naturen och signifikansen av revisionen och läsarens uppfattningsförmåga rörande revisorn och dennes roll. Resultatet av detta blir enligt Koh & Woo (1998) således att en utökad revisionsberättelse minskar förväntningsgapet på ett eller annat sätt.

Enligt Ojasalo (2001) kan klienten även börja betrakta service -relaterade egenskaper som självklara fakta i en klient - revisor relation, speciellt om revisorn och klienten haft en lång historia. Detta innebär att förväntningar kan börja betraktas som underförstådda. Underförstådda förväntningar kan bli förstådda först då revisorn avsiktligt avslöjar dem men också om förväntningarna inte matchar erfarenheten. I det senare fallet har dock skadan redan skett. Således kommer underförstådda förväntningar som inte blivit bemöta att inte betraktas som självklara nästa gång. Ett element av servicen som revisorn behöver för att klara av uppdraget är informationen, i vilket klienten kan ha underförstådda förväntningar. Generellt kan informationen delas in i två kategorier: generell information relaterad till klientens företag, och uppdragsspecifik information relaterad till specifika uppdrag. Det kan vara självklart för klienten att revisorn vet eller kommer ihåg företagsrelaterad information från tidigare uppdrag. Detta behöver dock inte alltid vara fallet. Företaget kan även ha förändrats betydligt sedan tidigare uppdrag.

#### 3.4.2 Påverkan av klienternas kunskapsnivå på förväntningsgapet

Dewing & Rusell (2002) menar att det finns olika syn på förväntningsgapet, de definierar en av synerna som okunnighetsgapet, där utbildning och kunnighet inom området för användaren skulle minska gapet mellan klient och revisor.

Vissa studier har funnit bevis som understödjer tron att kunskap bland användarna påverkar storleken på förväntningsgapet. Bailey et al. (1983) gjorde en studie i USA där de fann att mer kunniga användare satte mindre ansvar på revisorer än mindre kunniga användare, vilket innebär att ett större gap existerar mellan revisorer och mindre kunniga användare av revisionen. Epstein och Geiger (1994) påträffade på liknande sätt att mer kunniga investerare, mindre troligt, kräver högre garantier från revisorn (realistiska förväntningar). Följaktligen föreslår de att ett sätt att minska gapet är genom att höja allmänhetens kunskap om revisionens natur och revisorns begränsningar.

Okunskap och okunnighet för revision och revisorns arbete kan även skapa orealistiska förväntningar från klienter. Ojasalo (2001) beskriver att orealistiska förväntningar är förväntningar som inte kan bemötas, varken av revisorerna eller av klienterna själva. Förväntningarna kan dock, genom att öka klienternas kunskaper, realiseras vilket gör det möjligt för revisorn att förse den service som tillfredsställer förväntningarna. Om orealistiska förväntningar kan mätas och realiseras innan eller i början av service processen kan missnöje undvikas. Naturligtvis kan klienten fortfarande bli missnöjd och otillfredsställd när de inser att deras förväntningar är orealistiska, men hade klienten å andra sidan insett detta senare då denne har offrat tid, pengar och information skulle denne uppleva ett ännu större missnöje (Ojasalo 2001).

### **3.4.3 Kommunikationen mellan revisorer och klienter och dess påverkan på förväntningsgapet**

Då relationen och kommunikationen mellan revisorn och klienten utgör en stor del av förväntningsgapet mellan revisor och klient är det viktigt att denna punkt uppmärksammas (Cassel 1996). Okunskap hos klienterna är den bidragande faktor i förväntningsgapet vilket gör det viktigt att den beaktas i en revisor – klient relation. Enligt Eriksson (1998) kan kunskapsnivån höjas med en förbättrad kommunikation mellan parterna.

Kommunikation leder förhoppningsvis till personlig utveckling inom ett visst område. För att kommunikationen ska vara effektiv är det viktigt att revisorn och klienten befinner sig på samma språknivå. Detta kan hotas av revisorns roll som en oberoende part, där denne kan tänkas gardera sitt eget fackspråk till en sådan nivå att budskapet i vad som skall förmedlas förblir osagt. På det sättet blir klienten minst lika förvirrad efter budskapet än innan.(Dahlkwist 1999)

Sättet att överföra information kan variera, olika kanaler kan användas, såsom personliga möten, telefonmöten, e-mail. (Dahlkwist, M. p.11.) Skriftlig och muntlig kommunikation uppfyller olika funktioner och syften. I muntlig kommunikation behöver inte sändaren av informationen behandla de underförstådda fakta vilket behövs göras när ett brev eller dokument skrivs. När revisorn skriver ett uppdragsbrev är oftast klientens kunskaper om revision oidentifierad och därför måste revisorn vara kanske extra tydlig, då den som läser brevet inte ser det underförstådda fakta. En skillnad, mellan skriftlig och muntlig kommunikation, är att skriftlig kommunikation består av synliga ord som är avgränsande och fasta, medan muntlig kommunikation består av ord som vi minns (Björn Nilsson, p.22).

Vidare anser Eriksson (1998) att skillnader mellan olika människor beror bland annat på ett kulturellt gap där det innefattas skillnader i utbildning, intresse och erfarenhet. Med hjälp av kommunikation kan revisor och klient utbyta erfarenhet eller kunskap om revision. En orsak till varför olika människor kommunicerar beror på att de vill överkomma svåra situationer, samarbeta med andra och skapa relation och ge och erhålla information.(Larsson, 2001)

## **3.5 Revisorns roll**

Bolagsformen aktiebolag har efter en blygsam start blivit den viktigaste bolagsformen i Sverige. Sverige har till skillnad från många andra länder inget annat alternativ form för företagande utan personligt ansvar. Alltifrån mycket små till mycket stora företag fungerar

därför som aktiebolag. (www.ne.se) Merparten av aktiebolagen har en mycket liten verksamhet med ett begränsat antal anställda. De allra minsta företagen, mikroföretag, med definitionen högst tre miljoner SEK i omsättning, beräknades år 2005 till 200,000 st. Sverige är således i allra högsta grad ett småföretagareland. (Thorell, P 2005)

Samtliga aktiebolag, oavsett storlek, skall ha minst en revisor enligt 10Kap 1 § ABL, där revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning enligt 10Kap 3§ ABL.

### 3.5.1 God revisionsred och god revisorsred

En revisor ska i sitt yrke beakta god revisionsred, via yrkespraxis, och god revisorsred, det vill säga de etiska normerna för yrkesutövningen, som återfinns i ABL, revisorlagen, revisorsförordningen och föreskrifter från revisorsnämnden.(www.ne.se) Detta innefattar bland annat att viktiga egenskaper för en revisor är oberoende, självständighet och tystnadsplikt, dessa är alla centrala krav på en revisor för att framstå som trovärdig, ett attribut som är centralt för revisorrollen. (Revision - en praktisk beskrivning). Revisorsnämnden ansvarar *"för att god revisorsred och god revisionsred utvecklas på ett ändamålsenligt sätt"* (prop. 2000:146, s.87f). Målet är att utveckla den goda seden genom rekommendationer och uttalanden från revisororganisationerna. Revisorsnämndens uppgift är att kontrollera att utvecklingen av normerna i området sker på ett lämpligt sätt. Nämnden har även ett tolkningsföreträdare vad gäller den goda revisionsreden, men ytterst döms innehållet i god revisions- & revisorsred i domstol. FAR "revision en praktisk beskrivning" (2006) förevisar hur förväntningsgapet kan minskas på längre sikt genom att den goda revisionsreden utvecklas till att innehålla det intressenterna vill ha, samtidigt som intressenterna blir bättre upplysta om vad som ingår i god revisionsred.

### 3.5.2 EG:s oberoende rekommendation

Rekommendationens utgångspunkt är att en revisor måste vara oberoende från revisionsklienten vid utförandet av lagstadgad revision. Dessa rekommendationer berör endast delar av det som i Sverige definieras som revisionsverksamhet. Centralpunkten av rekommendationen är att revisorer inte bör utföra lagstadgad revision om det finns en förbindelse med klienten, såsom affärsförbindelser, finansiella förbindelser, står i anställningsförhållande eller andra förbindelser som skulle kunna äventyra revisorns oberoende. Det är revisorns ansvar att kravet på oberoende uppehålls. Bedömningen av revisionen ska ske utifrån de förväntningar som en normalt initierad tredje man har på revisionen. (Prop. 2000/01:146 p.57-58)

### 3.5.3 Uppdragsavtal och revisorns ansvarsskyldighet

Revisorns granskningsuppdrag grundas på det uppdragsavtal som han sluter med det bolag vilket han skall revidera. En utgångspunkt för bedömningen av den lojalitetsplikt som revisorn har, i sin egenskap av uppdragstagare, är att den huvudsakligen är riktad mot uppdragsgivaren, det vill säga revisionsklienten. En avvikelse från denna plikt kan sluta med konsekvensen att revisorn blir skadeståndsskyldig. Utöver det som inte nämns i avtalet berörs de av de legala kraven på rättsförhållandet i fråga. Revisorns avtalsmässiga

skyldigheter kommer att utformas på grundval av de legala kraven på den verksamhet som är föremål för granskning. (ibid.)

Enligt Diamant (2004 s.110) saknar den svenska regleringen en uttalad avsikt för kraven på både redovisning och revision. Reglerna kan uppfattas som en kompromiss som skall tillfredsställa olika intressen, ibland mot varandra stående. Lagstiftningen utgår ifrån att alla som har eller kan tänkas få en relation till det aktuella bolaget ska ses som intressenter (SOU 1995:44, s.14), ett rimligt antagande om vilka som kan tänkas höra till denna kategori är: aktieägare, borgenärerna, de anställda, det allmänna, presumtiva aktieägare och borgenärer, utbildningsanstalter, den breda allmänheten samt de granskande bolagens funktionärer.

#### **3.5.4 Revisorn som syssloman**

Vad gällande den lagstadgade revisionen i ABL så är det som sagt ett krav att alla aktiebolag har en revisor, vilket innebär att en revisor ska anlitas att utföra den lagstadgade revisionen. Revisorn skall utses vid en bolagsstämma, där viss direktiv kan utlämnas som följer ramarna, till revisorn. Formellt sätt är det till stämman som revisorn riktar sin rapport. Det är inte givet att bolagsstämman är revisorns huvudman, argument finns för att bolaget i sig istället är revisorns huvudman. Det är exempelvis bolaget som ansvarar för att en revisor utses och betalar arvode till revisorn. Trots detta kan revisorn åsidosätta sin tystnadsplikt gentemot bolaget om det inte är till men för bolaget. I ABL:s skadeståndsregler återfinns även att revisorn i egenskap av bolagsorgan har ett obegränsat vårdslöshetsansvar i förhållande till bolaget för genomförandet av sitt uppdrag. (Diamant 2004, s.112f)

Detta synsätt har kritiserats av andra forskare (Moberg 2006, s 48) som menar att revisorn måste tillvarata andra intressen än endast företagets och inte kan ses som en syssloman utan snarare som en förtroendemän men ett sysslomannaliknande uppdrag. Diamant argumenterar för att kritiken har rätt i att revisorn har andra intressen att tillvarata men att detta inte uttrycks i någon form av kontrakt mellan revisorn och intressenterna att agera lojalt mot dessa. Det är endast bolaget som revisorn har ett kontraktuellt åtagande mot. (Diamant 2004, 113ff)

#### **3.5.5 Revisorn arbete att materialisera**

Konceptet av materialisering upptar en stor del av revisoryrket, det är därför viktigt med effektivitet och trovärdighet. Materialiseringen genomsyrar således alla delar av revisoryrket allt ifrån valet av bokföringsposter till timingen av rapporten. Medan materialiseringen är samma sak för redovisningsyrket som för revisionsyrket så har den olika betydelser för revisoruppgifter än intressenterna som läser bokslutet. I båda fallen måste denna materialisering mätas i förhållande till trovärdigheten som bokslutet måste ge. Vad som är trovärdigt, tillsammans med vad som är materiellt och immateriellt är bestämt av de ekonomiska beslut som intressenterna gör med bokslutet som grund. (Shaikh & Tahla 2003)

Vidare menar Shaikh & Tahla (2003) att det finns flera olika typer av intressenter, där allmänheten är inkluderad. En revisor måste ta hänsyn till alla dessa intressenter. De flesta revisionsfirmor har riktlinjer för bedömningen av helheten av den materialiserade

bokslutet. Paradoxen ligger i att det är revisorn som bedömer vad som ska materialiseras för intressenterna. Men vet revisorn vad intressenterna bedömer som materiellt kontra immateriellt?

### **3.5.6 Redovisningskonsulter i kontrast till revisorer**

I vilken utsträckning en klient använder sig av en redovisningskonsult varierar stort, där konsulten i vissa fall kan bearbeta och presentera ekonomisk data till att i andra fall i princip vara med och styra ett bolag. En revisor kan inte i sin roll agera på samma sätt, rollen som en oberoende granskare skulle i sådana fall hotas (McVicker 2003). För ett mindre bolag kan redovisningskonsulten till exempel vara användbar för årsbokslut och skattefrågor eller för en bedömning av företagets ekonomiska ställning medan en revisor kan agera rådgivare så får inte revisorn ha några band till företaget ifråga, denne får inte vara ägare eller delägare i bolaget, vara anställd hos eller på något sätt underordnad eller ha en ställning till bolaget som gör att han/hon har en beroende hållning till bolaget, vara gift, sambo eller släkting med en person i ledande ställning i bolaget, eller står till skuld till företaget (FAR 2006, p.20).

Då en ägare sköter all bokföring själv, kan redovisningskonsulten användas som en rådgivare vid lagändringar inom arbetsrätt och beskattningsrätt som berör det aktuella företaget. Där kan rådgivning vara aktuellt under årets gång. Klienter förväntar sig rådgivning från redovisningskonsulterna, men hur mycket rådgivning är lämpligt att ge? Det finns inga klara riktlinjer att följa, professionella redovisningskonsulter vill dock kunna bemöta sina klienters behov. Redovisningskonsultens roll är att hjälpa företaget att presentera en rättvis bild av den ekonomiska ställningen för staten och andra intressenter och upprätthålla företagets legalitet (McVicker 2003).

### **3.5.7 Revisorn i sin dubbla roll som kontrollant kontra rådgivare**

Eriksson (2007) skriver i en debattartikel att revisorer befinner sig i en unik situation med dubbla roller. Revisorn ska agera kontrollant som går ut på att stävja och minska oegentligheter och fel som kan förekomma i näringslivet samtidigt som revisorn ska leva in i rollen som smörjmedel i näringslivet för att underlätta affärer, genom kontrollen av den ekonomiska redovisningen. Samtidigt som revisorn i rådgivarrollen uppfyller en servicefunktion i ekonomiska frågor. Eriksson menar att dessa två roller på sätt och vis är en förutsättning för varandra. Balansen mellan rollerna måste hållas dels för företagets förtroende för revisorer, som är viktigt för revisoryrket, och dels för att kontrollen inte får bli för omfattande och därmed dyr och dels för att rådgivarrollen inte ska bli för vidsträckt. Blir kontrollrollen (Revisionen) för stark och tystnadsplikten bryts gentemot staten så minskas företagets förtroende för revisorerna och viljan att lämna ut uppgifter om företaget. Förutsättningarna för en bra och kostnadseffektiv revision kan gå förlorad om revisorer uppfattas som lagens förlängda arm. Oberoendet skulle vara under hot om rådgivarrollen skulle bli allt för omfattande, vilket i sig skulle kunna leda till att samhällets förtroende för revisionsbranschen skulle minska. Vid ett sådant scenario skulle kontrollrollen riskeras att tappa sitt värde och i värsta fall förloras. Därför är balansen mellan rollerna viktig och bör vidrätthållas på en bra nivå, speciellt kontrollrollen för SME-företag.

## 4 Empiri

---

*Nedan sammanställs respondenternas svar från intervjuerna. Svaren presenteras i löpande text för att ge läsaren en förståelse för revisorers och klienters åsikter om ämnet. Svaren är indelade i kategorierna allmän syn, kunskap och kommunikation.*

---

### 4.1 Beskrivning av klienterna

Då bestämmelserna i RS berör aktiebolag är det endast aktiebolag som varit målgruppen för vår studie. Författarna till uppsatsen har avgränsat sig till småaktiebolag, vilket i denna uppsats avser företag mellan 1-9 anställda och en årlig omsättning upp till 30 miljoner kronor. Samtliga företag befinner sig inom Södermanlandsområdet, och är fördelade inom teknik-, livsmedels-, restaurang- och tjänstebranschen. Samtliga intervjuer genomfördes med ägarna till företagen, då det i små aktiebolag oftast är ägaren som undertecknar uppdragsbrevet.

### 4.2 Beskrivning av revisorerna

Samtliga revisionsfirmor är belägna i Södermanland. Storleken på revisionsfirmorna varierar dock, och vi har representanter från små revisionsfirmor till stora välkända revisionsfirmor. Gemensamt för dessa firmor är att de jobbar emot små aktiebolag.

### 4.3 Sammanställning av intervjuer

Här nedan sammanställs materialet från intervjuerna. Materialet är uppbyggt efter teman, där vi mäter missförstånd mellan revisor och klient utifrån begreppen allmän syn, kunskap samt kommunikation.

### 4.4 Allmän syn

Under denna rubrik redovisas respondenternas svar från intervjuerna under temat allmän syn.

#### 4.4.1 Uppdragsbrevets inverkan på den allmänna synen på revision, ur klienternas perspektiv

På frågan om vad en revisor gör svarade de berörda klienterna för denna studie, att revisorn är någon som hanterar deklarationer, gör bokslut och i vissa fall framkom det även att klienterna förväntade sig att revisorn skall granska och kontrollera bokföringen och inventeringen. Tre av sex klienter i studien förväntar sig även att revisorn skall gå igenom alla fakturor, kvitton och rätta eventuella fel. "Då dessa uppgifter skall till staten måste alla fel, stora som små, upptäckas".

Klienterna ser revisorrollen som råd- och informationsgivare om ekonomiska frågor. Revisorn skall med andra ord lätta på klienternas arbetsbörda så de kan fokusera på att driva verksamheten. Två av sex klienter ansåg även att revisorn skall ha kontakt med alla berörda myndigheter och sköta klienternas relation till myndigheterna.

Svaren från intervjuerna med klienterna visar att det råder en gemensam åsikt om att upprättandet av ett uppdragsbrev inte ändrar den allmänna synen på revision och revisors roll. Införandet av uppdragsbrevet har inte inneburit någon större förändring i klient –



revisor relationen. "Den synen och uppfattningen jag hade kring revision och revisorrollen är genom mina tidigare och nuvarande erfarenheter", klienterna var således överens om att uppdragsbrevet, som uppfattas som ännu ett nytt avtal bland många andra, inte förändrar den allmänna synen.

#### **4.4.2 Uppdragsbrevets inverkan på den allmänna synen på revision ur revisorernas perspektiv**

Revisorerna som berördes i denna studie beskriver sina uppgifter som granskning av företagets årsredovisning och i viss mån rådgivning i revisionsnära frågor inom lagens gränser. Revisorerna var dock noga med att framhäva att de är försiktiga med att den rådgivningen som de erbjuder klienten inte riskerar revisorns oberoende, då de kan vara jävig i vissa frågor. Fyra av sex revisorer påpekar också att de inte kan gå igenom samtliga av företagets dokument och spåra eventuella fel och misstag utan klienterna måste förse revisorn med information om de områden som anses bära störst risk för fel. Därför kan vissa fel förbli oupptäckta och detta anses vara allmänt känt för klienten.

Under intervjuerna framkom det från fyra av sex revisorer att de ansåg att små aktiebolag oftast har svårt att se revisorrollen som den är. En av dessa revisorer förklarade att en del klienter, som helt saknar insikt om vad revision är, kunde ringa och fråga om hjälp om en obetald faktura. Det är vanligt att många klienter har svårt att se skillnaden mellan en revisor och en redovisningskonsult. Främst framkom detta bland de större revisionsbyråerna då de hade en avdelning för revision och en för redovisning.

Samtliga revisorer var överens om att uppdragsbrevet kan ha medfört en viss typ av diskussion som eventuellt kan leda till ett förtydligande av revision och revisorsrollen, dock tror merparten av dessa att uppdragsbrevet uppfattas som ännu ett papper. Däremot uppfattades brevet som en trygghet som vid missförstånd kan bekräfta revisionens uppgifter och revisorrollen. Denna åsikt kunde identifieras bland samtliga revisorer.

### **4.5 Kunskap**

Under denna rubrik redovisas respondenternas svar från intervjuerna under temat kunskap.

#### **4.5.1 Uppdragsbrevets bidrag till ökad kunskap bland klienter ur klienternas perspektiv**

Ett utmärkande svar respondenterna, på företagssidan, gav oss var att verksamheten kommer i första hand och pappersarbetet i andra hand. Med detta menades att en företagsledare har många avtal och dokument att hålla reda på, speciellt mindre aktiebolag som oftast inte har någon speciellt anställd för hanteringen av dessa papper. Ett avtal som uppdragsbrevet har i samtliga fall bland respondenterna på klientsidan uppfattats som ett avtal bland många andra, och på så sätt inte bidragit till något större engagemang från deras sida. Formerna av uppdragsbeskrivningen har enligt fem av sex klienter inte förändrats med införandet av uppdragsbrevet, de flesta minns inte heller hur uppdragsbeskrivningen såg ut innan införandet av uppdragsbrevet. I de fall där klienterna ansåg att uppdragsbeskrivningen tydligt beskrevs i uppdragsbrevet, ansågs det dock också att brevet var komplicerat vilket medförde att de var tvungna att läsa det ett flertal gånger eller som i andra fall inte läsa det över huvudtaget.

Ansvarsfördelningen och begränsningarna av revisionen har inte heller förtydligats nämnvärt med införandet av uppdragsbrevet menar klienterna i denna studie. Uppdragsbrevet ger visserligen en tydlig beskrivning av ansvaret, dock menar fyra av sex klienter att de redan, sedan tidigare, hade en klar bild om deras eget ansvar och vad som förväntades av dem som företagare. Ett svar som vi ofta påträffade var att klienterna ansåg att det låg i deras eget intresse att ta reda på och informera sig om det egna ansvaret då detta i allra högsta grad påverkar dem i egenskap av företagsledare. Införandet av uppdragsbrevet har på denna punkt således inte tydligtgjort ansvarsfördelningen mellan klient och revisor. Med samma motivering var samtliga klienter överens om att uppdragsbrevet inte heller har ökat deras ambitionsnivå till den grad att klienten sätter sig mer in i revisionen.

De klienter som varit mål för vår undersökning är samtliga mindre aktiebolag. Huvuddelen av dessa företag beskriver sin relation till revisorn som en långvarig relation. De har oftast haft en och samma revisor under ett flertal år, vilket har bidragit till att relationen varit nära och klienter har vid behov kunnat kontakta revisorn då det har uppstått några komplikationer. Uppdragsbrevet har inte haft någon större inverkan på deras relation utan har beskrivits som införandet av en lag som inte har haft någon inverkan på verksamheten. Även fall där klienten haft en mer kortsiktig relation med revisorn, det vill säga att klienten endast haft revisorn ett kortare tag, har införandet av uppdragsbrevet inte medfört nämnvärt ökning av klientens kunskapsnivå. "Till en viss mån har uppdragsbrevet ökat mina kunskaper om vad revisorn håller på med", säger en klient, "brevet beskriver ju vilka punkter revisorn fokuserar på vilket bidragit till att jag öppnar ögonen för dessa punkter". Dock är brevet stelt och komplicerat utformat, menar samme klient, och för att öka klienters kunskap om revision krävs det en mer personlig kontakt med revisorn.

Denna åsikt delades med merparten av klienterna som även menade att införandet av uppdragsbrevet inte bidragit till någon nämnvärd minskning av missförståndet mellan revisor och klient.

#### **4.5.2 Uppdragsbrevets bidrag till ökad kunskap bland klienter ur revisorernas perspektiv**

Bland revisorerna var samtliga överens om att uppdragsbrevet ger en tydlig uppdragsbeskrivning för klienten. Brevet beskriver att det är lagstadgad revision som revisorerna håller på med, och att revisorn kan, tillsammans med klienten, gå igenom specifika punkter såsom revisorns krav på klienten och säkerställa att klientens förväntningar ligger inom ramen för vad revisorn får respektive inte får göra. Däremot har införandet av uppdragsbrevet inte ändrat denna uppdragsbeskrivningsprocess. Revisorerna sa, i samtliga fall, att de hade eller försökte ha en långsiktig och nära relation med sina klienter och att samma diskussion kring uppdraget redan existerade sedan tidigare. Revisorerna sa att de redan innan införandet av uppdragsbrevet oftast hade ett möte där de gick igenom uppdraget tillsammans med kunden, skillnaden skulle då enligt revisorerna idag vara att detta möte har blivit formellt enligt lag. I tre fall av sex ansåg revisorerna att denna formalisering var någonting positivt då det bidrog till att det som tidigare beslöts muntligt nu finns på papper. Revisorerna i denna studie upplevde nämligen uppdragsbrevet som en trygghetsfaktor i eventuella fall där det skulle uppstå missämja mellan en revisor

och en klient. Revisorer kan vid dessa fall gå in och peka på att ”detta har du skrivit under och att vi sedan tidigare varit överens om dessa punkter”.

Revisorerna var överens om att ansvarsfördelningen beskrivs tydligt i uppdragsbrevet. Här påminns klienten att det är företagsledningen som ansvarar för att årsredovisningen innehåller de uppgifter som den skall och att bokföringen följer lagens krav. Även här anser samtliga revisorer att denna förklaring kring ansvarsfördelning på ett eller annat sätt redan, sedan tidigare, existerade. Medan en revisor menar att denne skickar en offert med en beskrivning om vad som skall göras och kostnaden för dessa tjänster, har en annan ett möte där revisorn med hjälp av PowerPoint går igenom vad revisionen innebär och vilka krav som ställs på klienten. Dessa handlingar sker då inte genom uppdragsbrevet. Fyra av sex revisorer menade också att ansvarsfördelningen framgår tydligt genom den nya revisionsberättelsen, det som tidigare beskrevs med ett par rader har utvecklats till en längre och mer utförlig revisionsberättelse. Endast uppdragsbrevet troddes inte ge en tydlig ansvarsfördelning menade dessa revisorer, men kombinerat med den nya revisionsberättelsen ansågs den fylla en funktion som ett dokument som ökar klienternas kunskaper om revision.

Merparten av de sex revisorer som intervjuades ansåg att personer som revisorn upprättar uppdragsbrevet med har en god insikt i sin egen företagsekonomi. Dock saknas kunskaper om revision och revisorns roll. Det är framförallt förståelsen om revisorns oberoende som är svår för många klienter att förstå, enligt en betydande del av revisorerna, det vill säga att revisorn inte kan upprätta en årsredovisning och sedan revidera den. Vidare menar två av sex revisorer att klienterna även måste förstå att revisorerna har mycket ansvar men inte jobbar i företaget, utan är bara en kontrollant och det är företagen själva som måste göra jobbet och inte revisorerna. Visserligen kan dessa punkter i vissa fall framgå i uppdragsbrevet, men kan ändå vara svåra att uppfatta.

Generellt beskrivs klienten som en person som inte har djupare kunskaper inom området revision, även om det kan variera kraftigt i vissa fall. Förklaringen ligger framförallt i klientens eget intresse och engagemang. De klienter som anser sig behöva goda kunskaper har då själva sett till att skaffa sig dessa kunskaper.

Majoriteten av revisorerna i denna studie beskriver deras relation med klienterna som nära. Detta framgick väldigt tydligt bland mindre revisionsbyråer som tyckte sig ha en närmare relation till sina klienter än vad större redovisningsbyråer har. Till en viss grad bekräftades detta påstående av de stora revisionsbyråer som intervjuades, dock hävdade dessa byråer att de oftast har en nära relation till de mindre företag de har som klienter. Till exempel förklarade en revisor från ett större revisionsbolag att i de fall de hade skickat iväg ett uppdragsbrev utan någon personligt möte var då de hade att göra med ett storföretag, där ansvariga redan hade förkunskaper inom revision. Revisorerna var överens om att i de fall där de upprättade ett uppdragsbrev med gamla klienter (det vill säga klienter de haft under ett flertal år), handlade det endast om en formell handling och en skriftlig bekräftelse på vad som redan tidigare gjorts. Med de nya klienterna upprättas det naturligtvis också ett uppdragsbrev, men då uppdraget oftast rullar på som vanligt glöms det bort.

Revisorerna var även överens i sin tro om att klienterna inte läser igenom uppdragsbrevet noga utan bara skummar igenom det, och att detta framförallt beror på den nära relationen som de redan, sedan tidigare, haft med sina klienter. En revisor menade dock att uppdragsbrevet kan bidra till ökad kunskap om revision bland klienterna om de skulle läsa igenom brevet noggrant, däremot trodde denne att denna ökning inte är i den omfattningen att det skulle minska missförståndet mellan klient och revisor.

## **4.6 Kommunikation**

Under denna rubrik redovisas respondenternas svar från intervjuerna under temat kommunikation.

### **4.6.1 Uppdragsbrevets bidrag till ökad kommunikation ur klienternas perspektiv**

Enligt klienterna har de någon form av kommunikation med sin revisor en till två gånger per år. Kommunikationen är då i form av möten, telefon, e-post eller genom att de träffas under den årliga inventeringen. Klienterna anser att denna mängd av kommunikation är tillräcklig och menar således att det inte finns någon anledning att utöka mängden av kontakt. Samtliga klienter med ett undantag har vid något eller några tillfällen träffat sin revisor, och ett av dessa tillfällen har varit just i samband upprättandet av uppdragsbrevet. Klienterna har då tillsammans med revisorn under personligt möte gått igenom uppdragsbrevet, där det inte sällan lett till diskussion angående punkterna som berörs i brevet.

Även om mängden av kommunikation enligt klienterna är tillräcklig hade samtliga åsikter om formen för kommunikationen. Genomgående uppfattar klienterna att språket som används, både i uppdragsbrevet och vid mötena med revisorn, är komplicerat och invecklat vilket medför att det för en ensamföretagare kan vara svårt att förstå, och ofta pratar parterna förbi varandra. Klienterna önskade att revisorn kunde prata på företagarnas nivå när det kommer till kommunikationen mellan parterna.

I fem fall av sex bland företagen i denna studie är det ägaren själv som har kontakt med revisorn. För vår undersökningsgrupp hade ingen av dessa personer någon djupare kunskaper inom revision. I enstaka fall hade klienten dock gymnasial ekonomisk utbildning eller så hade denne vidarebefordrat ansvaret till någon ekonomiansvarig som sköter all hantering av ekonomiska dokument.

Då merparten av klienterna upplevde en nära relation till sina revisorer (framförallt klienter som hade sina revisorer i mindre revisionsbyråer), framhävde de vikten av en nära relation med sin revisor, framför ett skriftligt dokument som oftast uppfattas som stelt och opersonligt. Två av klienterna tyckte till och med att upprättandet av uppdragsbrevet spädde på fördomarna om revisorer, som ibland uppfattas som en stel och byråkratisk person.

### **4.6.2 Uppdragsbrevets bidrag till ökad kommunikation ur revisorernas perspektiv**

Revisorerna beskriver sin kontakt med klienterna som väldigt varierande. Allt ifrån två gånger per år, varje månad till var och varannan dag. Det senare alternativet är dock aktuellt de gånger det uppstått ett problem. Kommunikationen är främst via telefon men även personlig kontakt i form av möten kan förekomma. I fall där revisorer handskas med

mindre bolag har revisorerna oftast kontakt med ägaren till företaget, men även kontorspersonal förekommer, men det är dock ovanligare.

Avseende frågan om en språklig barriär mellan revisorer och klienter varierar revisorernas svar. Svaren kan kategoriseras i två grupper där en grupp består av de som inte anser att språket är något problem i relationen mellan revisor och klient, medan en annan grupp anser att det finns ett flertal fall där språket försvårar relationen. "Klienter har ibland svårt att uppfatta de termer som vi använder oss utav" menar denna grupp av revisorer. De tror även att i många fall drar sig klienterna, av någon anledning, för att fråga eller kräva en förklaring om vissa saker är oklara.

Samtliga revisorer ansåg att införandet av uppdragsbrevet inte bidragit till någon nämnvärd ökning av kommunikationen mellan revisor och klient. Främsta orsaken menar de är att de sedan tidigare försöker jobba nära sina klienter och att kontakten, främst med de mindre företagen, varit god. "Många klienter har vi ju haft under flera år". Själva införandet av uppdragsbrevet har inte heller bidragit till någon större diskussion. Mottagandet har, både från revisorernas samt klienternas sida, varit obemärkt då revisionen idag innefattar mängder av papper och avtal. Däremot menar fyra av sex revisorer att kommunikationen till en viss del har förändrats genom införandet av uppdragsbrevet. Parterna kan nu sitta ner, förklara och diskutera de specifika punkter som uppdragsbrevet består av. På ett sätt upplever revisorerna att kommunikationen har förtydligast då de idag har någonting konkret, det vill säga uppdragsbrevet, att utgå ifrån.

## 5 Analys

---

*I detta avsnitt ställs den insamlade empirin mot referensramen för att utifrån detta material utgöra en analys. Även detta avsnitt är indelat i kategorierna allmän syn, kunskap och kommunikation.*

---

### 5.1 Allmän syn

Studier som har gjorts om förväntningsgap och missförstånd mellan revisor och klient visar att allmänheten och revisorer ofta har, en betydande, olika tro och referenser avseende omfattningen av revisorns ansvar att upptäcka och avslöja fel. Olikheten mellan revisorer och bland annat klienter kan grunda sig i många olika faktorer. Enligt en studie av Porter (1993) spelar faktorer som bristfälliga standarder, samhällets orealistiska förväntningar på revisorer och uppfattad undermåttlig utförande av revisorn en stor del i detta olik tänkande. Vår studie bekräftar dessa teorier då även vi kunde identifiera en tydlig skillnad mellan revisorers och klienters uppfattning om vad revision är och vilka uppgifter som ingår i revisorsrollen.

Enligt klienterna innefattar revisorns uppgifter alltifrån upprättande av bokslut, hantering av deklaration, granskning och kontroll av bokföringen samt inventeringen till att gå igenom och korrigera eventuella fel och misstag bland klienternas alla fakturor. Dessa förväntningar strider mot revisorernas egen syn på revision då de menar att deras uppgift är att granska årsredovisningen. Revisorerna var däremot tydliga med att påpeka att de inte kan gå igenom samtliga dokument som klienterna förser dem med för att spåra och korrigera alla eventuella fel. Till exempel menade fyra revisorer att klienterna själva måste bidra med information på områden de anser bära risk för fel. Två av sex revisorer påpekar även att de, i egenskap, av revisorer inte är en del av företaget och jobbar således inte under klienten, utan fungerar som en extern kontroll av årsredovisningen. Klienternas orealistiska förväntningar, som Ojasalo (2001) beskriver om revisorn som en garanti för att samtliga fel, stora som små, skall upptäckas kan således enligt merparten av revisorerna i denna studie inte bemötas. Klienterna måste vara medvetna om att en del fel kan även efter revisionen förbli oupptäckta.

Även skillnader i tron om vad revisorsrollen innebär identifieras tydligt i denna studie. Schelluch & Gay (2006) beskriver förväntningsgapet inom revision som skillnaden mellan allmänhetens uppfattning av revisionsrollen och revisorns skyldighet och revisorns uppfattning av dessa roller och ansvar. Detta gap tros direkt relatera till osäkerheten som är associerad med syftet, naturen, värdet och effekten av revisionen. Klienterna i denna studie ser revisorn som råd- och informationsgivare i ekonomiska frågor, samt som en kontaktperson mot myndigheter. De sex revisorerna som intervjuades i denna studie påpekar däremot tydligt att de är försiktiga i sin roll som rådgivare. Revisorn bör inte utfärda lagstadgad revision om det finns en förbindelse med klienten, och det är revisorns ansvar att kravet på oberoende upprätthålls. Det är med detta i åtanke, menade tre revisorer, som leder till att en revisor kan hejda sig från att bli alltför rådgivande i sin revisorsroll, då revisorn alltid måste handla efter god revisions sed.

Eriksson (2007) skriver att revisorn befinner sig i en unik situation med dubbla roller mellan rådgivare och granskare, där rollen som rådgivare uppfyller en servicefunktion i ekonomiska frågor. Denna olikhet i synen på vad revisorrollen innefattar, mellan revisorer och klienter, kan således leda till underförstådda förväntning. Klienterna förväntar sig mer av revisorn än vad denne egentligen tror sig vara pliktad till att utföra. Underförstådda förväntningar kommer dock till ytan först när något missförstånd uppstår (Ojasalo 2001), det vill säga, så länge revisionen rullar på och inga komplikationer inträffar uppmärksammas inte dessa förväntningar. Respondenterna i vår studie, det vill säga både revisorerna och klienterna, har den uppfattningen att revisionen oftast flyter på utan några komplikationer vilket i vårt fall innebär att dessa eventuella underförstådda förväntningar inte kommit till ytan. Dock är detta påstående inte främmande påpekar tre av revisorerna, som menar att detta mycket väl kan vara ett möjligt scenario.

Shaikh & Tahla (2003) menar att en bidragande faktor för förväntningsgapets existens är företagskriser som leder till nya förväntningar som i sin tur leder till en förändrad bild på vad revision är och vad som innefattar revisorrollen. Både revisorerna och klienterna som omfattas i denna studie vittnar om att sådan inte är fallet för deras del. Samtliga klienter förklarar att det är ytterst sällan som någon form av komplikation uppstår mellan revisor och klient, eller svårigheter som över huvudtaget kräver assistens från revisorn. Även revisorerna instämmer i denna beskrivning. Faktumet att företagen är mindre aktiebolag beskriver de sin relation som nära med sina revisorer, eventuella kriser i en sådan relation kan antas påverka klientens syn på revisorn som person och inte revisorer i allmänhet.

På frågan om uppdragsbrevet har ändrat den allmänna synen på revision och revisorrollen finns det en gemensam åsikt bland samtliga sex revisorer och sex klienter som inkluderats i denna studie att detta inte är fallet. Revisorerna och klienterna, som inkluderas i denna uppsats, lägger stor vikt på den nära och långsiktiga relationen de har eller har haft med sina revisorer alternativt klienter. Någonstans i denna relationsprocess flyttas som sagt fokus från synen på revisor som någon som endast utför revision, till revisorn som en person. De sex revisorerna som omfattades under denna studie bevitnar om en förenad tro om att deras relation, främst med små aktiebolag, är djupare än med större företag, och klienterna menar att den syn de har på revisorn och revisorns roll är formade från tidigare och nuvarande relationer med revisorer. Genom upprättandet av ett uppdragsbrev tillfredsställs snarare lagens krav än att det skapas en djupare förståelse om sin revisor, vilket tydligt kan utläsas av empirin. Bland de klienter som sedan tidigare beskrev revisorn som en stel och byråkratisk person har snarare sett uppdragsbrevet som ännu ett led att formalisera relationen med revisorn. Bland denna grupp tycks uppdragsbrevet inte uppfylla sin avsikt att minska missförstånd mellan parterna revisor – klient, utan ökar snarare fördomarna om revisorn som stel person.

## 5.2 Kunskap

Shaikh & Tahla (2003) anser att okunnighet, naivitet och missförstånd från klienter är bidragande faktorer till förväntningsgapets existens. Ett led i att minska klienternas okunnighet och på detta vis minska missförstånden mellan grupperna revisor och klient skulle således vara att öka klienternas kunskaper inom revision. Enligt Dewing & Rusell (2002) är utbildning och kunnighet inom revision ett verktyg att minska missförstånden

mellan revisor och klient, en åsikt som delas med Epstein & Geiger (1994). Vidare menar Dewing & Rusell (2002) att det finns olika syn på förväntningsgapet, där en syn som beskrivs som okunskapsgapet kan bekämpas genom att utbilda klienter. Som ett led i att öka klienters kunskaper om revision och revisorns arbete har, som tidigare påpekats, ett krav att upprätta ett uppdragsbrev införts. Mottagandet av detta krav har emellertid, bland samtliga sex klienter som intervjuats, varit att uppdragsbrevet upplevs som ännu ett avtal bland många andra. Detta beror delvis på att de flesta klienter som vi har intervjuat upplever pappersarbete som något som kommer i andra hand då det först och främst gäller att driva verksamheten. Att läsa och förstå sig på ett uppdragsbrev kräver tid, engagemang och en viss förkunskap om revision, vilket klienterna i denna studie beskriver som en bristvara. Främsta anledningen tros ligga i att ekonomin eller resurserna inte tillåter till exempel anställning av en utbildad person att hantera företagets ekonomi. Detta medför att uppdragsbeskrivning och ansvarsfördelning som enligt revisorerna beskrivs tydligt i uppdragsbrevet inte framgår tillräckligt klart för klienten. Som bland andra Epstein & Geiger (1994) förklarar, att det existerar en större grad av missförstånd mellan revisorer och mindre kunniga klienter, framgår det tydligt utifrån det empiriska materialet, att klienterna som berörts under denna studie, inte upplever en ökad kunskapsnivå till den grad att det således skulle minska missförstånden mellan grupperna revisor och klient.

Vidare menar Shaikh & Tahla (2003) att ännu en bidragande faktor till förväntningsgapets existens är det ständigt förändrade revisionsansvaret, genom bland annat nya lagar och stadgar, som skapar en fördröjning i gensvaret. Bland de revisorer som intervjuats råder det en gemensam mening att uppdragsbrevet ger en tydlig beskrivning av att det är lagstadgad revision som revisorer arbetar med. Dock är faktumet att upprättandet av uppdragsbrevet endast sker vid ett enstaka tillfälle, och sedan som både revisorer och klienter beskriver, glöms bort, kan det tänkas att uppdragsbrevet misslyckas i den egenskapen att hålla klienter uppdaterade om eventuella förändringar inom lagens ramar.

Även om uppdragsbeskrivningen, ansvarsfördelningen och uppdragets begränsningar utifrån revisorerna i denna uppsats beskrivs tydligt i uppdragsbrevet, har själva processen med förklaring av uppdragsbeskrivningen inte förändras med införandet av uppdragsbrevet. Studiens respondenter framhäver just detta faktum. Den nära relationen mellan revisorer och klienter, främst små aktiebolag, som tidigare har nämnts tycks vara en förklaring till detta. Revisorerna berättar om att någon form av genomgång med beskrivning om uppdraget, ansvarsfördelning och begränsningar skedde även innan införandet av uppdragsbrevet, och det råder en gemensam åsikt bland studiens respondenter (revisorer liksom klienter) att någon större skillnad mellan uppdragsbeskrivningen innan och efter införandet av uppdragsbrevet inte ägt rum. Detta kan endast tolkas som att uppdragsbrevet inte inneburit någon märkbar skillnad för klienternas kunskapsnivå, utifrån denna studie.

Den nya revisionsberättelsen som innebär en längre och djupare förklaring om revisionen har enligt fyra av de sex revisorer som intervjuats i denna studie inneburit en ökad kunskap om revisionen. Tillfället som revisorn lämnar över revisionsberättelsen beskrivs också som ett naturligt tillfälle att träffa klienten och gå igenom eventuella funderingar. Många studier, till exempel Koh & Woo (1998), visar också att en utökad revisionsberättelse ger en



djupare förståelse för revisionens omfattning. I denna studie framkommer det att en del revisorer ser uppdragsbrevet som ett bra komplement till revisionsberättelsen, och således anser att uppdragsbrevet ensamt inte ge en komplett beskrivning av framförallt ansvarsbeskrivningen och begränsningarna. Samtidigt finns det andra metoder som PowerPoint-presentationer och offerter som uppfyller samma funktion som uppdragsbrevet, vilket revisorerna under intervjuerna beskrev att de använde sig av redan innan det blev aktuellt att upprätta ett uppdragsbrev.

Respondenterna, både på revisor- och klientsidan, var överens om betydelsen av den personliga relationen mellan revisor och klient som ett verktyg att öka klienternas kunskaper om revision framför handlingar såsom uppdragsbrevet. Det är främst genom den personliga kontakten mellan revisor och klient som klienten får uppdragsbeskrivningen, ansvarsfördelningen och begränsningarna förklarade för sig. Denna åsikt bekräftades av nästan samtliga revisorer och klienter. Detta påstående utvecklas då övervägande delen av de sex revisorerna som intervjuats anser att uppdragsbrevet kan vara nyttigt åtminstone med nya klienter. De klienter som revisorn har haft under ett flertal år har revisorn redan bildat en personlig kontakt med, vilket leder till att ett uppdragsbrev i detta fall anses överflödigt.

Garrison & Hansen (1999) menar att revisorer bör vara medvetna om att ett uppdragsbrev kan användas som ett hjälpmedel mot eventuella ansvarsstämningar mot revisorer. Detta påstående bekräftas av nästan samtliga revisorer i studien då de upplevde uppdragsbrevet som ett skyddsnet vid eventuella meningsskillnader med klienter. Revisorerna använde också, i de flesta fall, redan någon form av avtal mellan dem själva och klienten innan införandet av uppdragsbrevet blev lagstadgat. Mancuso (1991) menar att genom tydliggörandet av ansvarsfördelningen mellan revisor och klient minskar eventuella rättsliga ansvar. Införandet har därför upplevts som positivt bland revisorer som intervjuats, till största del med tanke på det juridiska skyddet uppdragsbrevet erbjuder vid eventuella juridiska påföljder. Naturligtvis kan detta innebära ett skydd, även för klienterna, i de fall revisorn inte har uppfyllt revisionen till den grad som beskrivs i uppdragsbrevet. I vår studie framkom det dock att det framförallt var revisorerna som såg uppdragsbrevet som ett skydd vid eventuella rättsliga påföljder.

### **5.3 Kommunikation**

Från det insamlade empiriska materialet kan det utläsas att revisorer och likaså klienter som omfattats av denna studie, anser att mängden kommunikation mellan dessa två parter är tillräcklig. Larsson (2001) skriver att en orsak till varför människor överhuvudtaget kommunicerar med varandra är att överkomma svåra situationer, samarbeta samt skapa relationer för att ge och erhålla information. Med detta i åtanke kan revisorer och klienter påstå att kommunikationen är tillräcklig till dess att de hamnar i en svår situation med rättsliga påföljder. Ett exempel som bekräftar detta är att två av studiens intervjuade revisorer förklarar att när kommunikationen är intensivare, är det främst de fallen där någon form av missförstånd har uppkommit. Vidare menade dessa revisorer att det dock är sällsynt med fall där det inträffar betydande missförstånd mellan dem och klienterna, något som också bekräftas av klienterna i denna studie, där samtliga beskriver situationen som något som "flyter på". Ett vanligt scenario är att revisor och klient träffas en gång per år och

då vid samband med upprättandet av årsredovisningen, och sedan som klienterna beskriver det, ”de gånger jag behöver hjälp med ekonomiska frågor”.

Enligt respondenterna träffas parterna, revisor och klient, för ett möte just vid upprättandet av uppdragsbrevet. Vid detta möte går de igenom punkterna som till viss mån kan leda till en diskussion. Skriftlig kommunikation består av ord som är avgränsade och fasta, där revisorn måste vara extra tydlig för att inte klienterna skall uppfatta en betydande del fakta som underförstådd, som i sin tur kan leda till en diskussion om uppdragsbrevets punkter (Dahlkwist 1999). Detta uppmärksammades dock främst av revisorerna under intervjuerna, då fyra av sex anser att uppdragsbrevet kan bidra till någon form av ”extra” kommunikation. Samtliga klienter beskrev, å andra sidan, detta möte som något rent formellt som snabbt efter upprättandet glöms bort. Detta kan tolkas som att uppdragsbrevets bidrag till en ökad kommunikation snarare är ett teoretiskt tänkande än taget ur praktiska exempel. Fem av sex revisorer svarade att det är troligt att en diskussion kan uppstå kring uppdragsbrevet, men var oförmögna att bidra med praktiska exempel på fall då det verkligen har tillämpats. Detta styrker denna tolkning. Den eventuella ökningen av kommunikation som kan uppstå genom upprättandet av uppdragsbrevet är, hur det än må vara, inte fortlöpande under en längre period, vilket respondenterna både på revisorsidan samt klientsidan kunde framhålla.

Dahlkwist (1999) menar att vid skriftlig kommunikation är läsarens kunskaper oftast oidentifierad. Därför måste skrivaren vara extra tydlig, då den som läser brevet inte ser underförstådd fakta. Klienterna i denna studie menar däremot att uppdragsbeskrivning, ansvarsfördelning och begränsningar i form av ett uppdragsbrev inte leder till någon förtydligande av kommunikationen. Det vill säga att den skriftliga formen av kunskapsöverföringen inte lett till förtydligande av information. Till stor del tros detta bero på att språket som används av revisorerna speglar även språket i uppdragsbrevet, och genom diskussion med klienten är klientens uppgift att endast skriva på dokumentet. Detta är en stor anledning till att uppdragsbrevet mottagits som ännu ett avtal som många andra bland klienterna som berörts i denna studie.

Även om mängden kommunikation som råder mellan parterna anses tillfredsställande enligt studiens revisorer och klienter, märks det en tydlig åsikt om själva formen av kommunikationen. Detta framförallt från klienterna som betonar att språket som används i möten eller i kontakt med revisorn ofta uppfattas som invecklat och komplicerat. Det komplicerade språket som beskrivs ledde många gånger till att klienterna förklarade att de fick läsa brevet ett flertal gånger för att förstå det, eller som i vissa fall undvika att läsa det överhuvudtaget. I FAR beskrivs upprättandet av ett uppdragsbrev genom en rad olika punkter som skall ingå i brevet (se referensram rubrik 3.1.2). Just denna formella metod att upprätta uppdragsbrevet kan tros bidra till att klienterna, som de själva beskriver det, tappar intresset. Liksom alla andra yrken har även revisorer ett fackspråk som kan upplevas svårt för många som befinner sig utanför revisorskåren. Dahlkwist (1999) menar att för att kommunikationen ska vara effektiv är det viktigt att sändaren och mottagaren är på samma språknivå. Det faktum att revisorn framhäver vikten av att hålla sig inom lagens ramar och inte riskera revisorns oberoende kan leda till att revisorer använder sig av ett fackspråk som befinner sig på en språklig nivå ovanför klienternas kompetensnivå. Även de intervjuade

revisorerna upplever en språklig barriär mellan dem och klienterna, framförallt mot små aktiebolag då de för det mesta har kontakt med ägaren till företaget, som i denna studie saknar utbildning inom ekonomi. Den nära relationen, mellan revisor och klient som båda parterna beskriver skulle kunna tänkas användas som ett led i att utveckla kommunikationen mellan grupperna. Då respondenterna framhäver att det inte är mängden kommunikation som är otillräcklig utan typen av kommunikation, och med detta menas språket som används, skulle det vara fördelaktigt framförallt enligt klienterna som berörts i studien, att revisorn i sin kontakt med klienten använder, ett sådan vardagligt språk som möjligt. Detta speciellt med tanke på att den genomsnittliga klienten, utifrån empirin, beskrivs sakna djupare kunskaper om revision. Valet av språket är också viktigt med tanke på att två av klienterna under intervjuerna beskrev att de upplever revisorer liksom banker och myndigheter som en institution, som ser sig själva såsom en högre instans vilket, naturligtvis skapar en barriär mellan grupperna.

## 6 Slutdiskussion

---

*Under denna rubrik presenterar författarna sina slutsatser kring ämnet som behandlats i uppsatsen genom diskussioner. Detta är ämnat att ge läsaren djupare förståelse för tankarna som leder fram till slutsatserna.*

---

Tanken kring handlingar såsom uppdragsbrevet, det vill säga led i att försöka minska missförstånd mellan revisorer och klienter, väcktes efter stora företagskriser i framförallt USA. Missförstånd och bedrägerier ledde till skandaler som påverkade såväl näringslivet som samhället i stort. Situationen ser dock annorlunda ut bland berörda små aktiebolag i denna studie. Även om existensen av ett förväntningsgap mellan revisorer och klienter bekräftas, är det inte i samma utsträckning som de missförstånd som ledde till de stora företagskriserna, och på så sätt skapade uttrycket förväntningsgap. Bland målgruppen för denna studie består förväntningsgapet framförallt av missuppfattningar om vilka arbetsuppgifter som ingår i revisorrollen, okunnighet kring ansvarsfördelningen och begränsningar av revisionen. Således består gapet, bland klienter som omfattas i denna studie, inte av en allmän syn klienterna har om revisorer som yrkesgrupp, utan snarare en personlig bild dessa klienter har till just sin revisor. Den nära och personliga relationen, som tydliggörs i denna studie, mellan klienter i små aktiebolag och revisorer leder som tidigare uppmärksammats till att fokus flyttas från en allmän och mer generell bild på revisionsyrket, till en mer personlig och specifik bild på revisorn som person. De fall där klienten förväntar sig tjänster som inte ingår i revisorns roll är således ett resultat av att revisorn erbjudit dessa "extra tjänster" som en följd av den nära relationen revisor och klient skapat under en lång tids samarbete. De missförstånd som uppstår mellan dessa parter kan effektivt lösas genom en god kommunikation mellan revisorn och klienten, speciellt då relationen mellan revisorer och klienter, i form av små aktiebolag, beskrivs som god. Bland respondenterna, framförallt bland företagssidan, har uppdragsbrevet i denna studie mottagits som ett onödigt avtal. Av analysen framgår det att uppdragsbrevet inte minskar missförstånden på ett förebyggande sätt, utan snarare fungerar som en säkerhet, i efterhand, i de fall då missförstånd redan har uppstått.

Analysen bekräftar Schelluch & Gays (2006) teori om förväntningsgapet som skillnader i tron om vad revisorrollen innebär, dels syftet med revisionen, naturen, värdet och effekten med revision. Revisorns dubbla roll, mellan rådgivare och granskare, som identifieras bland respondenterna i denna studie, kan skapa orealistiska och underförstådda förväntningar från klienternas sida. Klienterna förväntar sig mer av revisorerna än vad revisorerna tror sig vara pliktade till att utföra. Dessa förväntningar påverkas, precis som beskrivits i föregående stycke, av den nära relationen mellan revisorer och klienter och kan bekämpas med medel på en mer personlig nivå, snarare än formella alternativ som uppdragsbrevet representerar.

Från analysen framgår det tydligt att uppdragsbrevet, bland studiens målgrupp, mottagits som ett avtal bland alla andra, ur framförallt klienternas perspektiv. Revisorer beskriver att de redan innan införandet av uppdragsbrevet hade någon form av kunskapsöverföring kring uppdraget med sina klienter vilket har medfört att uppdragsbrevet endast har formaliserat denna kunskapsöverföringsprocess mer än bidragit till ökad kunskap om uppdraget. RS

avsikt att minska missförstånden mellan grupperna revisorer och klienter har således, för berörda revisorer och klienter i denna studie, inte uppnåtts. Misslyckandet framgår tydligt från analysen där det framkommer att varken revisorer eller klienter märkt någon skillnad i uppdragsbeskrivningen innan eller efter införandet av uppdragsbrevet. Denna likgiltighet kan endast tolkas som ett misslyckande att öka klienternas kunskaper och på så sätt minska missförstånden mellan dessa parter. Dock vill vi framhäva att det från analysen framkommer att en del revisorer anser att uppdragsbrevet i viss mån kan öka klientens kunskaper om uppdraget. Framförallt beror det på klienternas eget intresse och engagemang i revisionen, då uppdragsbrevet i sig inte ansågs öka klienternas engagemang. Denna ökning anses dock inte, enligt dessa revisorer, höja klienternas kunskapsnivå i den mån att det skulle minska missförstånden.

Det ständigt förändrade revisionsansvaret genom bland annat nya lagar och stadgar som utifrån referensramen beskrivs som en bidragande faktor till förväntningsgapet uppvisar analysen, i denna studie, inte kunna motarbetas med införandet av uppdragsbrevet. Då ett uppdragsbrev upprättas vid ett enstaka tillfälle och lagar och stadgar förändras kontinuerligt tappar brevet sitt syfte att informera och upplysa klienten om dessa nya förändringar. Ett sätt att upplysa klienten om dessa förändringar skulle således kunna tänkas vara genom att, istället för att endast vid början av ett uppdrag upprätta uppdragsbrevet, uppdatera brevvets innehåll årligen. Denna handling skulle således tänkas göra uppdragsbrevet mer levande, då den på ett tydligt sätt skulle ingå i revisor – klient relationen.

Vidare visar analysen av denna studie, att åtgärder som ska vidtas för att öka klienternas kunskaper om uppdraget innefattar, att informera klienterna om uppdragsbeskrivningen, ansvarsfördelningen och begränsningar. Revisorns roll som informatör skall dock inte blandas ihop med rollen som utbildare. Med detta menas att det inte ingår i revisorns uppgifter att utbilda sina klienter inom revision för att på så vis minska missförstånd mellan dessa två parter, utan att informera klienterna som genom eget intresse måste vilja lära sig nödvändigheter för att öka sina egna kunskaper. Ett utmärkt tillfälle skulle kunna tänkas vara just vid upprättandet av ett uppdragsbrev. Dock uppfattas detta tillfälle för respondenterna i denna studie, snarare som en nödvändighet som måste genomföras.

Vår studie visar att det framförallt är revisorerna som har en positiv inställning till uppdragsbrevet. Ett återkommande svar var att uppdragsbrevet, vid fall där missförstånd uppstår och leder till rättsliga påföljder, kan fungera som en säkerhet i form av ett avtal där uppdragets alla punkter beskrivs. Det faktum att revisorerna i denna studie råder över en högre kunskap inom revision än klienterna, och att det är revisorerna som upprättar brevet, kan det tänkas bidra till en mer positiv inställning bland revisorer. Det kan tänkas att uppdragsbrevet snarare ses som ett avtal, av revisorer för revisorer. Klienterna för denna studie bekräftar även dessa tankar, då deras inställning till uppdragsbrevet endast kan beskrivas som likgiltig. I ett sådant läge tappar dock uppdragsbrevet sin avsikt att fungera som ett förebyggande verktyg för minskningen av missförstånd, för att istället bli en typ av garanti, för revisorer, vid tillfällen där missförstånd redan har uppstått och skapat påföljder.

Generellt för denna studie uppmärksammas att i de fall där revisionen pågår utan komplikationer finns det inte behov av ökad kunskap. Naturligtvis betyder inte det att klienterna i dessa fall har god inblick i på vad revision är, utan snarare om att behovet att förstå sig på revision inte är nödvändigt till samma grad de fall då revisionen fungerar utan komplikationer.

Vidare framkommer det av analysen, att det upplevs en språklig barriär mellan revisorer och klienter i småföretag. Framförallt påpekar klienterna att språket som används av revisorer kan uppfattas som invecklat och komplicerat. Uppdragsbrevet, som ett verktyg att förtydliga kommunikationen mellan revisorer och klienter och på så sätt minska missförstånden mellan dessa två grupper lever för respondenterna i denna studie, inte upp till sin avsikt. Brevet används snarare som en ren formalisering av något som redan sedan tidigare var svårbegripligt. Relationen mellan små aktiebolag och deras revisorer bland respondenterna i denna studie beskrivs som nära och långvarig. Med detta menas att klienten oftast har haft sin revisor under en längre period, och genom detta skapat en nära relation med denne. Införandet av ännu ett nytt avtal tappar i ett sådant läge betydelse då formalisering kan uppfattas mer som en avgränsning mellan grupperna istället för att försöka föra dessa två grupper närmare varandra. Tydligt för respondenterna i denna studie är även att upprättandet av uppdragsbrevet helt och hållet saknat mening i de fall klienten haft revisorn en längre period, däremot har reaktionerna varit något positivare i de fall där klienten varit helt ny, det vill säga revisorn och klienten har inte haft någon tidigare relation med varandra. Dock framgår det att även vid dessa fall har uppdragsbrevet upprättats och sedan lagts åt sidan då olyckliga situationer sällan eller aldrig uppstått bland respondenterna i vår studie, vilket således bidrar till vår slutsats om att uppdragsbrevet inte förändrat kommunikationen.

## 7 Slutsatser och förslag till fortsatta studier

---

*Under detta avsnitt presenteras slutsatserna som dragits utifrån den empiriska studien och ställt emot referensramen.*

---

För små aktiebolag har oftast revisorn en annan funktion än vad denne har i storföretag. Revisorns dubbelroll som rådgivare och stöd för företaget, likaväl som granskare identifieras tydligt bland uppsatsens små aktiebolag. Relationen mellan dessa revisorer och klienter är oftast nära och sträcker sig under en lång period. Avtal såsom uppdragsbrevet fyller i de berörda fallen således ingen som helst funktion i att minska missförstånden mellan parterna. Grunden till detta påstående ligger i att relationen mellan dessa två grupper är mer avgörande, det vill säga kommunikationen snarare än skriftliga avtal.

Bland de mindre aktiebolagen som intervjuats i denna uppsats är oftast kunskapen om revision och revisorns arbete låg. Detta med tanke på att ägaren till företaget oftast själv, utan tidigare utbildning inom ekonomi, hanterar kontakten med revisorn. I dessa fall finner vi i vår studie att uppdragsbrevet, med sin formella karaktär, inte uppfyller sin ämnade avsikt. En fråga som väcks är, hur effektivt ytterligare ett avtal som formats utefter revisorers fackspråk och expertkunskaper verkligen är för denna grupp företagare.

Som beskrivits tidigare är relationen mellan revisorer och mindre aktiebolag oftast närmare än vid fall där revisorn arbetar mot större företag. En avgörande faktor för att minska missförstånd mellan grupperna är, som beskrivits tidigare, en bättre kommunikation mellan dessa grupper. Uppdragsbrevet utformas idag med ett språk lämpad för revisorer och andra som besitter kunskap inom revision, vilket inte påverkar klienternas kunskapsnivå inom revision. Detta medför att uppdragsbrevet oftast glöms bort så fort det har skrivits under.

För att uppdragsbrevet skall fungera som ett effektivt verktyg till att minska missförstånden mellan revisorer och klienter och på så sätt minska förväntningsgapet, krävs det först och främst en grundläggande förståelse för revision. Med detta menar vi förståelse för revisorers fackliga språk, lagar och stadgar som begränsar revisorer samt revisorns roll för ett företag.

Uppdragsbrevet uppfattas snarare som en trygghetsfaktor för framförallt revisorer vid fall då missförstånd och meningsskillnader eventuellt skulle uppstå. Som ett förebyggande verktyg med avsikten att minska missförstånd uppfyller inte uppdragsbrevet sin ämnade avsikt för endera parterna, revisor eller klient.

För att bekämpa missförstånd mellan revisorer och klienter i form av småföretagare bör revisorer och klienter, utifrån svar från respondenter i denna studie, arbeta mer med kommunikationen mellan revisor och klient. Ett sätt kan tänkas vara att utveckla den goda relationen som beskrivs råda mellan revisorer och klienter i små aktiebolag. Klienterna i mindre aktiebolag är mer mottagliga för kommunikation som byggs på den nära relationen än för formella avtal som uppdragsbrevet representerar.

## 7.1 Förslag på fortsatta studier

Uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet mellan revisorer och klienter i små aktiebolag är väldigt begränsad för respondenterna som omfattats i denna studie, främst med tanke på att relationen beskrivs som nära. Däremot kan det vara intressant att studera hur en effektiv och framgångsrik kommunikation kan uppnås mellan grupperna revisorer och klienter i små aktiebolag.

Vidare anser författarna att en jämförande studie mellan stora - och små aktiebolags inställning till uppdragsbrevets införande och existens är ytterst intressant.



## Referenser

- Bailey, K.E., Bylinski, J.H., & Shields, M.D. (1983), "effects of audit report wording changes in perceived message". *Journal of Accounting Research*, vol. 21, pp. 355-370.
- Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G. & Smith, C.H. (1997), "Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?" *Journal of Accountancy*, vol. 144, pp. 56-68.
- Bryman, A. (2002), *Samhällsvetenskapliga vetenskapliga metoder* (1:a upplagan).
- Carrington, T. (2006), *Framing Audit Failure, four studies on failures in auditing*, 10 oktober 2007 från <http://www.thomascarrington.net/research/index.htm>
- Cassel, F (1996), *Den reviderade revisorrollen – en ören berättelse*.
- Commission on Auditor's Responsibilities (Cohen Commission 1978), Report, Conclusions and Recommendations, American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.
- Dahlkwist, M. (1999), *Kommunikation: Utveckling och möjligheter* (1:a upplagan).
- Denscombe, M. (2004), *Forskningens grundregler: samhällsforskarens handbok i tio punkter*.
- Dewing, I.P & Russell, P.O. (2002), "UK fund managers, audit regulation and the new accountancy foundation: towards a narrowing of the audit expectations gap"? *Managerial Auditing journal* vol.17, nr.9 pp. 537 – 545.
- Diamant, A (2004), Revisorns oberoende - om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, pp. 110ff & 212ff.
- Epstein, M., & Geiger, M. (1994), "Investors views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap". *Journal of Accountancy*, vol. 177, pp. 60-66
- Erikson, P. (2007), *Planerad kommunikation – strategiskt ledningsstöd i företag och organisation* (5:e upplagan).
- Eriksson, S. (2007), "Är revisorsrollen i balans?", *Balans Nr 1* pp.45-46.
- FAR (2006), *Samlingsvolym del 2*.
- FAR (2006), *Revision - En praktisk beskrivning* (2:a Upplagan).
- Garrison, M.J. & Hasen, J.D. (1999) "Accounting & Auditing Update", *Ohio CPA Journal*, vol. 58 pp. 59-62.
- Holl, S.M. & Colby, H.R (2001), "Closing the "expectation Gap"", *The Practical Accountant*, vol. 34 p. 37.
- Humphrey, C, Moizer, P. & Turley, W.S. (1993), "The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation", *Accounting and Business Research*, vol. 23, pp. 395-411.

- Jennings, M.M., Reckers, P.M.J. & Kneer, D.C. (1991), "The auditor's dilemma: the incongruous judicial notions of the auditing profession and actual auditor practice", *American Business Law Journal*, vol. 29, pp. 99-125.
- Koh, H.C & Woo, E (1998), "The expectation gap in auditing". *Managerial Auditing Journal*, vol. 13, pp. 147-154.
- Kotler, P., Armstrong, G., Saunders, J. & Wong, V. (2001), *Principles of Marketing* (3: e European edition).
- Kvale, S. (1997), *Den kvalitativa forskningsintervjun (1:a upplagan)*.
- Larsson, L-Å (2001), *tillämpad kommunikationsvetenskap (2:a upplagan)*.
- Liggio, C.D (1974), "The expectation gap: the accountant's Waterloo". *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, pp. 27-44.
- Lowe, D.J. (1994), "The expectation gap in the legal system: perception differences between auditors and judges", *Journal of Applied Business Research*, vol. 10, pp. 39-44.
- Mancuso, A.J. (1991), "Engagement Letters", *the CPA Journal*, vol. 61 pp. 81-84.
- McVicker, M. (2003) "You and your accountant", *Office Solutions*, vol. 20, pp. 12-14.
- Miller, J., Reed, S., & Strawser, R. (1990), "The new auditor's report: will it close the expectation gap in communications"? *The CPA Journal*, vol. 60, pp. 68-72.
- Myers, P.M & Ziegenfuss, D.E (2006), "Audit committee pre-Enron efforts to increase the effectiveness of corporate governance", *Corporate Governance*, vol. 6, pp. 49-63
- Newset (2004), "Ny revisionsstandard införs 2004" vol.34 nr.1, oktober 9 från [http://www.set-revision.se/about\\_newset.asp](http://www.set-revision.se/about_newset.asp)
- Newset (2004), "Nya redovisningsregler" vol. 34 nr. 4, oktober 9 från [http://www.set-revision.se/about\\_newset.asp](http://www.set-revision.se/about_newset.asp)
- Nilsson, B. (1993), *I ord och handling - Aspekter på Samtal (2:a upplagan)*.
- Ojasalo, J. (2001), "Managing customer expectation in professional services", *Managing Service Quality*, vol.11 pp. 200-212
- Porter, B.A (1993), "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap". *Accounting and Business Research*, vol. 24 pp. 49-68
- Power, M. (1999), "The Audit Society. Rituals of Verification" *Oxford University press*.
- Prop. 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet.
- Reinstein, A. & Bayou (1999), "Helping Accountant Develop More Effective Engagement Letters", *the National Public Accountant*, vol. 44 pp. 10-15
- FAR (1992), *Revision – vad är det?*

Schelluch, P. & Gay, G. (2006), "Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap", *Accounting and finance vol. 46 pp. 653-676*.

Shaikh, J.M. & Tahla, M. (2003), Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing journal, vol. 18, pp. 517-259*.

Svernlöv, C & Blomberg, E. (2003), "Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna", *Balans Nr 1 pp.23-28*.

Thorell, P. (2005), "Revisionsplikten i små aktieföretag" december 5 från <http://www.svensktnaringsliv.se/material/rapporter/article819.ece>.

[www.ne.se](http://www.ne.se)

## Bilaga 1 - intervjuguide

### Revisorer:

Namn: \_\_\_\_\_

Företag: \_\_\_\_\_

Datum: \_\_\_\_\_

Vad gör en revisor?

---

---

---

---

Vad är revision?

---

---

---

---

Vad är revisorns roll?

---

---

---

---

- Får klienten en tydlig uppdragsbeskrivning?
- Sker detta genom uppdragsbrevet eller genom andra metoder?
- Hur såg uppdragsbeskrivningen ut innan uppdragsbrevets tid?
- Vem i företaget har ni kontakt med?
- Har dessa personer insikt i revisionen?
- På vilket sätt kommunicerar ni och hur ofta?
  
- Får klienten en tydlig beskrivning av hans ansvar?
- Framförs klientens skyldigheter enligt lag eller anses dessa vara underförstådda?

- Sker detta genom uppdragsbrevet eller genom andra metoder?
  - Hur beskrevs detta tidigare
  - Är det en trygghet för revisorn att detta finns på papper?
- Hur tydliggör ni era avgränsningar i uppdraget gentemot klienten?
  - Vet klienten att, trots revisionen, väsentliga fel kan förbli oupptäckta?
  - Sker detta genom uppdragsbrevet eller genom andra metoder?
  - Hur beskrevs detta tidigare?
- Upplever ni krav från klienten som inte ingår i era arbetsuppgifter?
  - Utför ni uppgifter som inte ingår i era arbetsuppgifter?
  - I sådana fall, tydliggörs det på något sätt i uppdragsbrevet?
- Syftet med uppdragsbrevet är att minska missförstånden mellan revisor och klient. Anser ni att uppdragsbrevets införande har bidragit till detta (t.ex. genom en diskussion som skapas)?
  - Ökat klienternas kunskap om revision
  - Ökat kommunikationen
  - Ändrat klienternas allmänna syn på revisorer
  - Känner ni ett ökat engagemang från klienterna angående ansvar och begränsningar och uppdragsbeskrivning med tanke på att uppdragsbrevet måste skrivas på?

**Klienter:**

Namn: \_\_\_\_\_

Företag: \_\_\_\_\_

Datum: \_\_\_\_\_

Vad gör en revisor?

---

---

---

---

Vad är revision?

---

---

---

---

Vad är revisorns roll?

---

---

---

---

- Får ni en tydlig beskrivning av uppdraget?
- Sker detta genom uppdragsbrevet eller genom andra metoder?
- Hur såg uppdragsbeskrivningen ut innan uppdragsbrevet?
- Vem i företaget har kontakt med revisorn?
- På vilket sätt kommunicerar ni med er revisor och hur ofta?
  
- Får ert företag en tydlig beskrivning av ert ansvar?
- Vet ni vad ert ansvar är gentemot företaget, i egenskap av ägare/företagsledare/styrelse.
- Sker detta genom uppdragsbrevet eller genom andra metoder?
  
- Hur tydliggörs revisorns avgränsning i uppdraget gentemot er?
- Sker detta genom uppdragsbrevet eller genom andra metoder?

- Utbildning på kontaktperson med revisor?
  
- Syftet med uppdragsbrevet är att minska missförstånden mellan revisor och klient. Anser ni att uppdragsbrevets införande har bidragit till detta (t.ex. genom en diskussion som skapas)?
  - Ökat er kunskap om revision
  - Ökat kommunikationen
  - Ändrat er allmänna syn på revisorer
  - Känner ni ett ökat engagemang angående ansvar och begränsningar och uppdragsbeskrivning med tanke på att uppdragsbrevet måste skrivas på?

## Bilaga 2 – Uppdragsbrev (exempel från FAR 2006)

### Till styrelsen eller vederbörande representanter för företagsledningen i ...

Vi har fått uppdraget att utföra revision av årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens förvaltning för (år xxxx). Vi tackar för uppdraget och bekräftar genom detta brev att vi åtagit oss uppdraget.

Vi kommer att utföra revision i enighet med god revisions sed i Sverige. Det innebär att vi planerar och genomför revisionen för att vi med rimlig säkerhet skall kunna uttala oss om huruvida redovisningshandlingarna innehåller väsentliga fel. En revision innefattar att genom urval granska system och rutiner samt transaktioner och ekonomiska samband för att skaffa bevis som stödjer de belopp och upplysningar som finns i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens tillämpning av dem när årsredovisningen upprättas. I en revision ingår vidare att lämna ett uttalande om ansvarsfrihet för styrelsen och verkställande direktören. För detta uttalande kommer vi att ta del av väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolag.

Revisionen baseras i viss omfattning på urval samt har andra inneboende begränsningar. Detta tillsammans med de inneboende begränsningar som finns i systemen för redovisning och intern kontroll medför oundviklig risk för att även vissa felaktiga uppgifter som är väsentliga kan förbli oupptäckta.

Utöver vår revisionsberättelse har vi för avsikt att i förekommande fall lämna följande

- Rapport avseende eventuella brister i systemen för redovisningen och intern kontroll som kommer till vår kännedom.
- Etc.

Vi vill påminna om att det är företagsledningen som har ansvaret för räkenskapshandlingar och förvaltningen och att årsredovisningen innehåller erforderliga upplysningar. Det är också företagsledningen som ansvarar för att bokföringen följer lagens krav och att intern kontroll finns, att redovisningsprinciper fastställs och tillämpas samt att företagets tillgångar skyddas. I vår revision kan komma att begära skriftlig bekräftelse av de uttalanden som företagsledningen gjort till oss i samband med revisionen. Vi ser fram emot ett förtroendefullt samarbete och förlitar oss på att vi får del av den bokföring, dokumentation och annan information som vi önskar i revisionen. Vårt arvode, som vi fakturerar löpande, baseras på nedlagd tid och utlägg. Innehållet i detta brev gäller även för kommande år om uppdraget inte avslutas, ändras eller ersätts av nytt uppdrag.

Vänligen återsänd bifogad kopia av detta brev som bekräftelse på vår överenskommelse om revisionsuppdraget.

Med vänliga hälsningar