



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2015

Revisionsbranschens prispress

*En empirisk studie om hur revisorer upplever
prispressen och dess inverkan på deras yrkesverksamhet*

Författare

Markus Henriksson

Fredrik Hergart

Handledare

Anders Anell

Sammanfattning

- Titel:** Revisionsbranschens prispress – En empirisk studie om hur revisorer upplever prispress och dess inverkan på deras yrkesverksamhet
- Seminariedatum:** 2015-05-27
- Ämne/kurs:** FEKN90, Examensarbete på Civilekonomprogrammet, 30 HP
- Författare:** Markus Henriksson & Fredrik Hergart
- Handledare:** Anders Anell
- Fem nyckelord:** Prispress, revisionskvalitet, agentteori, påtryckningar, revisorns yrkesverksamhet
- Syfte:** Studiens syfte är att bidra med ökad förståelse för i vilken utsträckning svenska revisorer upplever en prispress och hur deras yrkesverksamhet påverkas av en eventuell prispress.
- Metod:** Studien har genomförts med en kombination av kvalitativ och kvantitativ metod med en abduktiv ansats.
- Teoretiskt perspektiv:** Den teoretiska referensramen har skapats med utgångspunkt i agentteorin. Vidare har teorier och tidigare empiriska studier använts för att förklara revisorns omgivning, samt hur revisorn upplever och påverkas av revisionsbranschens prispress.
- Empiri:** Studiens empiri är sex djupintervjuer från auktoriserade revisorer och partners som analyserats för att mynna ut i en enkätundersökning som är utförd på alla godkända och auktoriserade revisorer i FARs medlemsregister.
- Slutsats:** Förekomsten av prispress är påtaglig bland revisorer i hela Sverige. Prispressen medför att revisioner utförs utan nödvändig kvalitet och den orsakar underrapportering av tid bland revisorer. Ytterligare visar studien att revisorer i viss utsträckning upplever att prispressen resulterar i olika typer av press vid utövandet av sin yrkesverksamhet: från klienter, från revisionsbyrån, och att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens.

Abstract

Title: Fee pressure in the audit industry – An empirical study on how auditors are experiencing fee pressure and its impact on their professional activities.

Seminar date: 2015-05-27

Course: FEKN90, Degree Project Master Level in Business Administration, 30 credits (ECTS)

Authors: Markus Henriksson & Fredrik Hergart

Advisor: Anders Anell

Key words: Fee pressure, audit quality, agency theory, pressures, auditor profession

Purpose: The study's purpose is to bring a greater understanding of the extent to which Swedish auditors experience fee pressure and how their work is affected by it.

Methodology: The study was conducted using a combination of qualitative and quantitative methods with an abductive approach.

Theoretical perspective: The theoretical framework has been created on the basis of the agency theory. Furthermore, previous theories and empirical studies have been used to explain the auditor environment as well as how auditors experience fee pressure and how they are influenced by it in the audit industry.

Empirical foundation: The empirical foundation is six in-depth interviews with accountants and partners. The material has then been analysed and led to a survey that was conducted on all approved and certified public accountants in FAR's membership directory.

Conclusions: The existence of fee pressure is certain among accountants in Sweden. The fee pressure leads to audits carried out without the necessary quality and also causes under-reporting of time among auditors. In addition, the study shows that accountants, to some extent, perceive that the fee pressure results in various kinds of pressures in the exercise of their professional activities: from clients, from the audit firm and to perform audits without sufficient expertise.

Förord

Efter fyra år på Civilekonomprogrammet vid Lunds Universitet avslutar vi nu våra studier med denna magisteruppsats. Vi vill tacka Niklas Sandell för hans insikter och hjälp vid utformningen av intervjuguiden. Vidare önskar vi även rikta ett stort tack till samtliga intervju- och enkätrespondenter som medverkat i denna studie. Det är tack vare er som vi har kunnat genomföra vår undersökning.

Ytterligare riktas även ett enormt tack till vår handledare Anders Anell, för hans stöd och vägledning under uppsatsskrivandet.

Lund, maj 2015

Markus Henriksson

Fredrik Hergart

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INLEDNING | 7 |
| 1.1 | Bakgrund..... | 7 |
| 1.2 | Problemformulering..... | 8 |
| 1.3 | Frågeställning | 10 |
| 1.4 | Syfte | 10 |
| 1.5 | Disposition | 10 |
| 2 | METOD | 11 |
| 2.1 | Forskningsmetod | 11 |
| 2.2 | Strategi för kombination av kvalitativ och kvantitativ metod | 12 |
| 2.3 | Underlag för teoretisk referensram | 13 |
| 2.4 | Diskussion av intervjuguide..... | 14 |
| 2.5 | Kvalitativa intervjuer..... | 15 |
| 2.5.1 | Intervjuernas utformning..... | 15 |
| 2.5.2 | Intervjuernas tillvägagångssätt..... | 16 |
| 2.5.3 | Urval av studieobjekt | 18 |
| 2.5.4 | Bearbetning och analys av intervjuer..... | 19 |
| 2.6 | Enkätundersökning | 20 |
| 2.6.1 | Enkätens utformning | 20 |
| 2.6.2 | Åtgärder för att öka svarsfrekvensen | 22 |
| 2.6.3 | Justering av respondentunderlag | 22 |
| 2.6.4 | Population och urval | 23 |
| 3 | TEORI | 24 |
| 3.1 | Inledning..... | 24 |
| 3.2 | Revisionskultur | 25 |
| 3.3 | Agentteorin..... | 28 |
| 3.4 | Revisor | 30 |
| 3.4.1 | Revisorns egenintresse | 30 |
| 3.4.2 | Kön..... | 31 |
| 3.4.3 | Ålder, erfarenhet och titel | 32 |
| 3.4.4 | Etik och moral | 33 |
| 3.5 | Revisorns omgivning | 34 |
| 3.5.1 | Tillsynsorganisationer | 34 |
| 3.5.2 | Klient..... | 35 |
| 3.5.3 | Revisionsbyrå..... | 37 |
| 3.6 | Studiens teoretiska referensram | 39 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 4 | RESULTAT AV INTERVJUER | 42 |
| 4.1 | Bakgrundsinformation | 42 |
| 4.2 | Revisionsbranschens prispress | 43 |
| 4.2.1 | Finns det prispress? | 43 |
| 4.2.2 | Hur ser prispressen ut? | 44 |
| 4.2.3 | Hur upplevs prispressen? | 45 |
| 4.2.4 | Vad är följderna av prispressen? | 47 |
| 4.3 | Konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet | 49 |
| 4.4 | Upplevd press inom yrkesverksamheten | 51 |
| 4.4.1 | Hur upplever revisorer kravbilderna? | 51 |
| 4.4.2 | Upplever revisorer press från klienter? | 53 |
| 4.4.3 | Upplever revisorer press inom revisionsbyrån? | 56 |
| 4.5 | Sammanställning av resultatet från intervjuerna | 58 |
| 5 | RESULTAT ENKÄTUNDERSÖKNING | 59 |
| 5.1 | Beskrivande statistik | 59 |
| 5.2 | Bortfallsanalys | 61 |
| 5.3 | Justerat respondentunderlag | 63 |
| 5.4 | Revisionsbranschens prispress | 64 |
| 5.5 | Konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet | 68 |
| 5.5.1 | Utförs revisionsarbetet på kortare tid än vad som är nödvändigt? | 68 |
| 5.5.2 | Debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs? | 73 |
| 5.6 | Upplevd press inom yrkesverksamheten | 78 |
| 5.6.1 | Upplevd press att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens | 78 |
| 5.6.2 | Upplevd press från klienter | 82 |
| 5.6.3 | Upplevd press från överordnande | 87 |
| 5.7 | Sammanställning av resultatet från enkätundersökning | 92 |
| 6 | ANALYS & DISKUSSION | 93 |
| 6.1 | Revisionsbranschens prispress | 93 |
| 6.2 | Revisorns yrkesverksamhet | 96 |
| 6.2.1 | Konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet | 96 |
| 6.2.2 | Upplevd press inom yrkesverksamhet | 100 |
| 7 | SLUTSATS | 108 |
| 7.1 | Slutsats | 108 |
| 7.2 | Rekommendationer till revisionsbranschen | 109 |
| 7.3 | Förslag till fortsatta studier | 110 |
| | REFERENSER | 111 |

TABELLFÖRTECKNING

| | |
|---|----|
| TABELL 4.1 - SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJURESPONDENTER | 42 |
| TABELL 4.2 - SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUERNA | 58 |
| TABELL 5.1 - DEMOGRAFISK DATA AV RESPONDENTER | 60 |
| TABELL 5.2 - ENKÄTUNDERSÖKNINGENS BORTFALL | 61 |
| TABELL 5.3 - RESPONDENTERNAS KÖNSREPRESENTATION AV MÅLPOPULATIONEN | 62 |
| TABELL 5.4 - RESPONDENTERNAS BYRÅREPRESENTATION AV MÅLPOPULATIONEN | 62 |
| TABELL 5.5 – JUSTERAT RESPONDENTUNDERLAG..... | 63 |
| TABELL 5.6 - UPPEVDS REVISIONSARVODET VARA DEN AVGÖRANDE FAKTORN VID OFFERTER..... | 64 |
| TABELL 5.7 - UTFÖRS REVISIONSARBETET PÅ KORTARE TID ÄN VAD SOM ÄR NÖDVÄNDIGT | 68 |
| TABELL 5.8 - DEBITERAS FÄRRE TIMMAR ÄN VAD SOM EGENTLIGEN UTFÖRS | 73 |
| TABELL 5.9 - UPPEVD PRESS ATT UTFÖRA REVISIONER UTAN TILLRÄCKLIG KOMPETENS | 78 |
| TABELL 5.10 - UPPEVD PRESS FRÅN KLIENTER ATT ÄNDRA SIN SLUTSATS/ÅSIKT/REVISIONSBERÄTTELSE | 83 |
| TABELL 5.11 - UPPEVD PRESS FRÅN ÖVERORDNANDE ATT ÄNDRA SIN SLUTSATS/ÅSIKT/REVISIONSBERÄTTELSE | 88 |
| TABELL 5.12 - SAMMANFATTNING AV ENKÄTUNDERSÖKNING | 92 |

1 INLEDNING

I följande avsnitt presenteras inledningsvis studiens bakgrund. Avsikten är att belysa relevansen och angelägenheten i problemet. Med utgångspunkt i de kunskapsluckor som finns inom ämnet formuleras studiens frågeställning och syfte. Avslutningsvis beskrivs studiens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Under de senaste decennierna har revisionsbranschen förändrats och marknaden för revisionstjänster har blivit allt mer konkurrensutsatt. Utvecklingen har inneburit att revisionsklienterna fått ett större inflytande samtidigt som påfrestningarna för revisionsbyråerna ökat (Wyatt, 2004). Från att tidigare endast tillhandahållit ett oberoende kontrollverktyg, bedrivs revisionsbyråerna numera som en affärsverksamhet vilka omfattas av marknadsregler enligt nationalekonomiska teorier om utbud och efterfrågan (Power, 2003). En förändring som medfört att betoningen på det professionella gradvis har minskat till förmån för det kommersiella (Wyatt, 2004).

Vidare har revisionsbranschen fusionerats regionalt och sedermera nationellt, för att slutligen utvecklats till multinationella företag utan lokal närvaro. Idag domineras revisionsbranschen främst utav fyra revisionsbyråer; Deloitte, EY, KPMG och PwC (Hayes, Wallage & Görtemark, 2014). Till följd av att dessa revisionsbyråer innehar ungefär samma geografiska nätverk, tekniska kunskaper och likvärdigt anseende har det främst varit via revisionsarvodet som revisionsbyråerna konkurrerat (London Economics & Ewert, 2006). Det har inneburit att revisionsbranschen i Sverige fått utstå en kraftig prispress, vilket ytterligare ökat påfrestningarna för revisionsbranschen (SCB, 2003; Cassel, 2014). Nyligen arrangerade Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) ett evenemang där företrädare för revisionsbranschen diskuterade framtiden för revisorer. Att behålla lönsamheten i en bransch under stor förändring och prispress framhölls som en utav de viktigaste utmaningarna (FAR, 2013).

1.2 Problemformulering

Revisionen syftar till att öka de finansiella rapporternas trovärdighet (Hayes *et al.*, 2014) och genom att tillhandahålla information och kontrollera företagsledningens påstående kan revisorn beskrivas som ett kontrollverktyg utifrån agent- och principalförhållandet mellan företagsledningen och aktieägarna (Eisenhardt, 1989). För att uppfylla sin kontrollfunktion, måste revisorer således utföra revisioner av hög kvalitet, vilket generellt resulterar i stora kostnader. Samtidigt, med anledning av att revisionsbyråernas lönsamhet beror på förhållandet mellan revisionsarvodet och kostnaden att utföra revisionsuppdrag medför prispressen att de för att upprätthålla en tillfredsställande lönsamhet måste försöka minimera kostnaderna för revisionen (McNair, 1991). Då kostnaden för de tjänster som revisionsbyråerna tillhandahåller framförallt påverkas av den nedlagda tiden och andelen erfaren personal torde en omfattande kostnadsminskning ha en negativ inverkan på revisionskvaliteten (Sweeney & Pierce, 2004; Boyd, 2004). Det resulterar i en konflikt mellan revisionskvalitet och kostnadseffektivitet (McNair, 1991).

För att hantera konflikten har revisionsbyråerna till stor del lagt över ansvaret på enskilda revisorer så att de inom varje uppdrag både ska uppnå en tillfredsställande kvalitet och högsta möjliga kostnadseffektivitet. Det innebär att revisorer ställs inför ett dilemma vid utförandet av revisioner (McNair, 1991). Försummar revisorn kvalitet till förmån för kostnadseffektivitet, ökar risken för disciplinära åtgärder vilket kan resultera i negativa konsekvenser för både revisorns anseende och rykte (Sundgren & Svanström, 2011). Har emellertid den enskilde revisorn en stor hängivelse för professionella värderingar, kommer denne sannolikt upprätthålla sin professionalism framför revisionsbyråns affärsmässiga mål (Lord & DeZoort, 2001). Hur avvägningen mellan kommersiella och professionella konflikter behandlas avspeglar sig i organisationskulturen och överförs, antingen explicit eller implicit, till alla revisorer i organisationen. Därmed antas att det sätt som revisorer löser dessa konflikter på avsevärt påverkar kvaliteten på revisionen. (Davenport & Dellaportas, 2009).

Med anledning av att revisionskvaliteten är svår att mäta, är förtroendet mellan klient och revisor av mycket stor betydelse (Power, 2003). För att skapa ett förtroende i en klientrelation måste revisorn tillföra klienten en viss tillfredsställelse (Hart & Johnson, 1999), vilket kan innebära att revisorer får utstå påtryckningar att inte rapportera fel som upptäcks. Dessa påtryckningar kan påverka revisorers omdöme och medföra att de söker efter revisionsbevis som stöder det alternativ som klienten föredrar (Nelson, 2006; Hatfield, Jackson & Vandervelde 2011). Exempelvis kan revisorer acceptera klienters påtryckningar på grund av att de önskar fortsätta erhålla revisionsarvode, att de vill öka möjligheterna till en eventuell framtida anställning hos klienten, eller till följd av att de inte vill svika sina klienter (Nelson, 2006). Vidare är revisorns incitament både problemet och lösningen i nuvarande system. Det gör revisorer sårbara för påtryckningar från klienter, men genererar även en positiv press som kan leda till högkvalitativa revisioner (Nelson, 2006).

Då revisionsbranschens prispress innebär att avvägningen mellan kostnadseffektivitet och kvalitet blir än mer påfrestande för den enskilde revisorn menar Ettredge, Fuerherm & Li (2014) att prispressen kan ha en negativ inverkan på revisionskvaliteten. Trots den svenska revisionsbranschens påtagliga prispress finns det en avsaknad av svenska empiriska studier som undersökt hur revisorer upplever och påverkas av den. Att belysa hur revisorer upplever prispressen och hur deras yrkesverksamhet påverkas bör vidare vara av intresse för både revisionsbyråer och branschorganisationer. Detta för att öppna upp möjligheten till fortsatta diskussioner avseende åtgärder gentemot fenomenet. Utifrån avsaknaden av svenska studier samt att alltfler inom revisionsbranschen uttryckt sin oro för prispressen de senaste åren (Cassel, 2014) torde aktualiteten av studier inom ämnet vara stor. Därmed avser vi att undersöka hur svenska revisorer upplever prispressen och dess eventuella inverkan på deras yrkesverksamhet.

1.3 Frågeställning

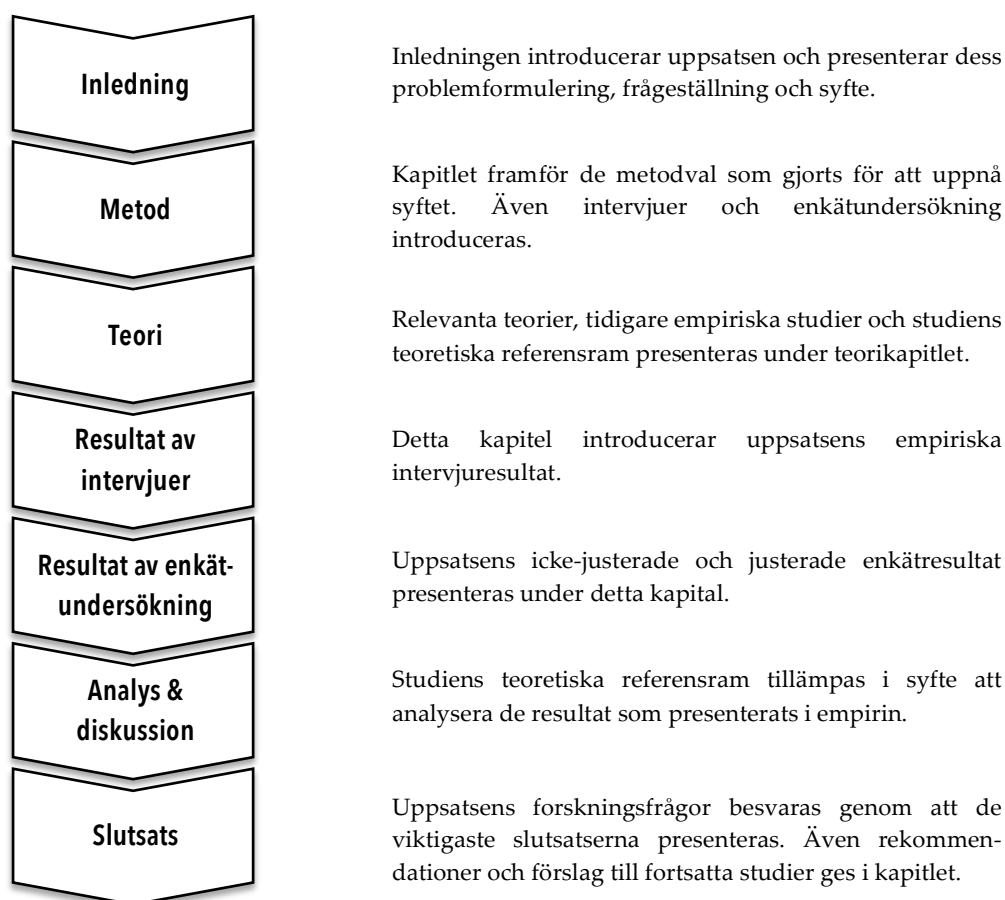
Frågeställningar i studien blir enligt följande:

- *Upplever revisorer i Sverige en prispress?*
- *Vilken är prispressens eventuella inverkan på svenska revisorers yrkesverksamhet?*

1.4 Syfte

Studiens syfte är att bidra med ökad förståelse för i vilken utsträckning svenska revisorer upplever en prispress och hur deras yrkesverksamhet påverkas av en eventuell prispress.

1.5 Disposition



2 METOD

I detta kapitel presenteras uppsatsens metodval som har gjorts för att uppnå syftet. Inledningsvis förs en djupare diskussion kring den strategi som använts vid kombinationen av kvalitativ och kvantitativ metod. Vidare presenteras intervjuernas och enkätundersökningens karaktär, utformning och vilket urval som ligger till grund för de båda tillvägagångssätten.

2.1 Forskningsmetod

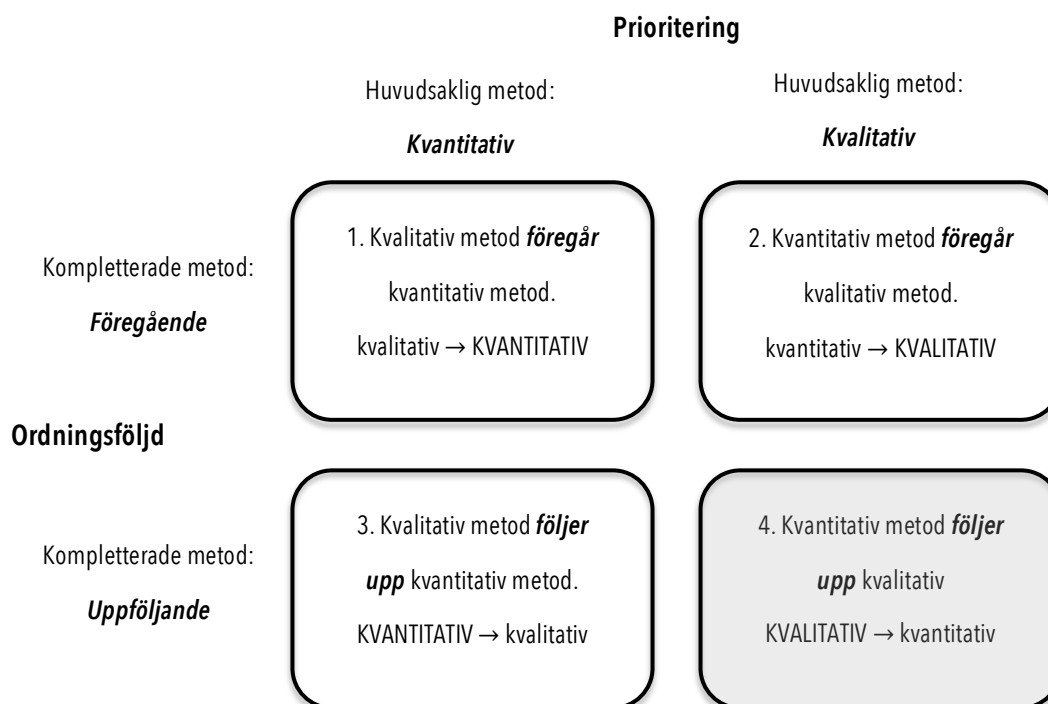
För att besvara frågeställningen och uppfylla syftet användes en kombination av kvalitativ och kvantitativ metod. Att kombinera olika forskningsstrategier har tidigare kritiserats av forskare (bl.a. Smith & Heshusius, 1986; Creswell, 1994; Guba & Lincoln, 1994) som anser att kvalitativa och kvantitativa metoder huvudsakligen utgår ifrån olika paradigmen och att kombinationen därför bortser från metodernas grundläggande antagande och synsätt för att generera kunskap. Å andra sidan understryker Morgan (1998) betydelsen av att kombinationen av antagande och synsätt inte förväxlas med kombinationen av metoderna inom en klartänkt ram. Istället menar Morgan (1998), tillsammans med andra (bl.a. Hammersley, 1996; Sandelowski, 2000; Bryman, 2006), att kombinationen av metoderna, med anledning av att de innehar olika styrkor, har fördelen att den erkänner mångfalden av olika metodologiska tillvägagångssätt som finns vid studier av människan. Med hänsyn till revisorns komplexa roll och omgivning är avsikten följaktligen att begagna de respektive metodernas fördelar för att på ett lämpligt sätt besvara uppsatsens frågeställning.

Vidare utgörs studiens empiri enbart av primärdata då sekundärdata som samlats in av någon annan ofta utmärker sig genom att den insamlade informationens ursprungliga syfte (sekundärdatans syfte) inte är detsamma som författarna som gör insamlingen har. Genom att befintliga teorier och tidigare studier kombineras med nya iakttagelser från studiens empiriska underlag har uppsatsen en abduktiv ansats (Alvesson & Skoldberg, 2008).

2.2 Strategi för kombination av kvalitativ och kvantitativ metod

För att främja kombinationen av metoderna presenterar Morgan (1998) en klassificeringsmatris med två dimensioner (se *Figur 2.1*) där de båda metoderna används inom en klartänkt ram för olika men samtidigt väl samordnade syften. Första dimensionen avser ett beslut avseende i vilken utsträckning antingen den kvalitativa eller kvantitativa metoden utgör uppsatsens huvudsakliga forskningsstrategi, det vill säga metodernas prioritering. Den andra dimensionen åsyftar ett beslut beträffande ordningsföljden av de båda metoderna.

Figur 2.1 - Klassificeringsmatris enligt Morgan (1998)



Uppsatsens syfte betonar revisorernas perspektiv och då de verkar i en komplex omgivning, där flera intressen ska tillgodoses, ansågs det vara av stor betydelse att undersökningen gav upphov till en djupgående empiri med detaljerade beskrivningar. Av den orsaken att kvalitativa metoder vanligen innebär en närmare anknytning till det aktuella forskningsobjektet och dess naturliga miljö (Bryman & Bell, 2011; Ahrne & Svensson, 2011) betraktades en sådan undersökning vara mest lämplig för att fånga den djupgående

karaktären som eftersträvades. Följaktligen innebar det att uppsatsens kvalitativa metod erhöll en högre prioritering i förhållande till den kvantitativa metoden. Eftersom avsikten med den kvalitativa metoden var att prioritera djup före bredd reducerades dock möjligheten att generalisera resultatet. Lincoln & Guba (1985) menar att kvalitativa studier ofta är svåra att applicera vid en annan situation och för att möjliggöra överförbarhet i högre utsträckning följdes den kvalitativa metoden upp av den kvantitativa. För att utvidga den kvalitativa metodens lärdomar användes således det insamlade empiriska underlaget för att vägleda utformningen av den kvantitativa metoden i syftet att nå en högre trovärdighet för resultatet. Detta medför enligt Morgan (1998) att en betydligt större grupp kan omfattas av studiens resultat.

Inom revisionsbranschen är både byråns och den enskilde revisorns legitimitet av stor betydelse (Power, 2003). Eftersom det i viss utsträckning är känsligt att besvara huruvida man som revisor upplever press i sin yrkesverksamhet kan det ha funnits en ovilja eller undvikande attityd under intervjuerna att tillhandahålla sanningsenlig information. Även om helt sanningsenlig information nästintill är omöjligt att erhålla, ansågs enkätundersökningen bidra till en minskad snedvridning av resultatet. Tillvägagångssättet styrks ytterligare av Bryman & Bell (2011), som menar att det i många fall finns en benägenhet att förmedla en positiv bild av sig själv och sin omgivning då en intervjuare är närvarande. Det är dock viktigt att poängtera att möjligheten att inte besvara enkätundersökningen kvarstod för de som hade en ovilja eller en undvikande attityd, vilket innebar att en snedvridning även i detta fall var möjlig.

2.3 Underlag för teoretisk referensram

Litteraturen som använts till att tolka och analysera både intervjuer och enkätundersökningen var utgångspunkten för att identifiera och formulera uppsatsens teoretiska referensram. Urvalet av litteratur bestod främst utav empiriska studier, vetenskapliga artiklar samt böcker där valet av dessa tog sin grund i att förstå revisorns roll samt vilken inverkan prispressen har för deras yrkesverksamhet. En förutsättning för den teoretiska referensramen var att tillägna sig studier där revisorns omgivning undersökts.

Agentteorin upplevdes tidigt som central för att beskriva revisorns funktion. Utifrån agentteorin identifierades sedan demografiska faktorer: kön, ålder, erfarenhet, titel och arbetsort som kunde hjälpa till att beskriva revisorns handlande i den komplexa omgivning som denne verkar i. Då kultur enligt många studier underbygger en revisors agerande, ansågs revisionsbranschens kultur relevant för att ytterligare bygga den teoretiska referensramen. Utöver kultur betraktades även litteratur om etik och moral som viktig för att nå fram i studiens teoretiska referensram.

Merparten av uppsatsens referensmaterial har identifierats genom systematiska sökningar i diverse artikeldatabaser. Framförallt har LUB Search samt Google Scholar frekvent använts. Därtill har även andra databaser använts, exempelvis Web of Science. Sökorden som begagnats vid informationssökande i dessa databaser är till exempel: *auditor pressure*, *auditor agency theory*, *fee pressure + audit*, *audit culture*. Ytterligare referensmaterial har indirekt hämtats genom att inhämtade artiklar innefattat referenser som ansågs vara av intresse och relevans för uppsatsens ämne.

Under litteratursökningen har ett källkritiskt förhållningssätt eftersträvat. Vid urvalet av litteratur har hänsyn tagits till litteraturens aktualitet och relevans. I de fall äldre referenser använts har detta gjorts med anledning av att de ansetts vara tillförlitliga och tidsbestående.

2.4 Diskussion av intervjuguide

För att öka uppsatsens reliabilitet samt verifiera att respondenterna uppfattade intervjufrågorna på det sätt som åsyftades genomfördes ett samtal där intervjuguiden behandlades. Med hänsyn till vissa frågors karaktär diskuterades möjliga sätt att framföra frågorna för att således förbättra kvaliteten av respondenternas svar. Även de oklarheter som fanns avseende vissa av frågorna förtydligades eller raderades. På grund av en strävan att diskussionen i så stor utsträckning som möjligt skulle behandla de slutgiltiga intervjurespondenternas uppfattningar innebar det av praktiska skäl att samtalet genomfördes med Niklas Sandell, universitetslektor på Företagsekonomiska institutionen vid Lunds Universitet. Niklas Sandell har tidigare arbetat inom Corporate Finance och

revision på PwC i Stockholm. Numera forskar och föreläser han inom redovisning och ekonomistyrning. Han får anses ha god kännedom om intervjufrågornas relevans eftersom han både har arbetat inom revisionsbranschen och under en längre tid föreläst och forskat inom området. Forskningsbakgrunden var av både negativ och positiv inverkan då det innebar att skillnaden gentemot de slutgiltiga respondenterna blev större. Samtidigt innebar det att en intressant diskussion kunde föras ur ett teoretiskt perspektiv, vilket gynnade frågornas utformning.

2.5 Kvalitativa intervjuer

2.5.1 Intervjuernas utformning

För att nå en djupgående karaktär där detaljerade beskrivningar framhölls var det viktigt att fånga aspekter av intervjupersonernas sociala verklighet och uppfattningar som ursprungligen inte uppmärksammats av varken forskning eller teori. Därmed ansågs det vara väsentligt att uppmuntra flexibla och mindre strukturerade frågeställningar för att ge respondenterna stor frihet att själva utforma svaren. Intervjuprocessens generella karaktär främjade respondenternas möjlighet att betona vad som var av särskild vikt för dem. Samtidigt möjliggjordes följdfrågor och vidare utvecklingar vilket ansågs fördelaktigt för att uppnå en djupgående studie.

Frågeställningarnas känslighet och den betonade betydelsen av legitimitet inom revisionsprofessionen innebar att det tillsammans med en generell karaktär även var av stor betydelse att utforma intervjun på ett sätt som innebar att diskussionen kunde styras i en viss riktning. Av samma anledning ansågs även följdfrågor och frågor som ursprungligen inte fanns med i intervjuguiden utgöra ett viktigt moment under intervjuprocessen för att uppmärksamma områden som respondenten avsiktligt eller oavsiktligt inte berör. Det innebar att frågeställningarna ofta utvecklades under intervjuprocessen, något som gynnade den djupgående karaktären med detaljerade beskrivningar. Bryman & Bell (2011) skiljer mellan två huvudsakliga kategorier inom kvalitativa intervjuer: ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer. Medan ostrukturerade intervjuer kan liknas vid ett fritt samtal

mellan intervjuaren och respondenten innebär semistrukturerade intervjuer att intervjuaren följer en förhållandevis specifik intervjuguide. Dock ges fortfarande respondenten stor frihet att utforma svaren och delge vad denne finner är viktigt. Med utgångspunkt i Bryman & Bell (2011) kan uppsatsens intervjuform klassificeras som semistrukturerade intervjuer.

2.5.2 Intervjuernas tillvägagångssätt

Med hänsyn till uppsatsens ämne och frågornas konstruktion var det viktigt att vid intervjuerna skapa en god stämning för att bygga upp ett förtroende mellan intervjuaren och respondenten. Enligt Douglas (1985) medför detta tillvägagångssätt att respondenten, trots att vissa frågor uppfattas som känsliga, förmedlar en tillförlitlig bild av verkligheten. Av uppenbara skäl ansågs det viktigt att revisorerna förmedlade yrkesverksamhetens verklighet även då yrkets känsliga områden berördes. För att uppnå ovanstående ägnades stor omsorg och eftertanke åt intervjuprocessen.

Intervjuguiden (se Bilaga II) tog sin grund i uppsatsens teoretiska referensram, vilket således innebar att agentteorin gavs en central roll vid formuleringen av både frågorna och de antaganden som var utgångspunkten för frågorna. De inledande frågorna (Steg 1) var av allmän karaktär där respondenterna kort fick beskriva sin bakgrund och sin roll inom företaget. Steg 2 fortsatte med att respondenterna fick besvara frågor kring sin syn på prispressen inom revisionsbranschen. Därefter (Steg 3) fick de intervjuade beskriva deras uppfattning kring kravbilderna på revisorer. Steg 4 berörde revisorns föreställningar om vad en kostnadseffektiv revision innebär och hur denna uppfattning förändrats med åren. Avslutningsvis (Steg 5) styrdes intervjun in på föreställningarna kring press inom yrkesverksamheten: från klienter och revisionsbyrån. Följaktligen, allt eftersom intervjun fortlöpte, blev frågorna mer specifika för att möjliggöra att uppsatsens frågeställning besvarades.

För att undvika förvirring eller missförstånd av intervjufrågorna utvecklades intervjuguiden med målet att framställa frågorna som raka och enkla. Vid inledningen av ett nytt frågeområde redogjordes frågornas bakgrund utifrån studiens teoretiska referensram, vilket

innebar att respondenterna tilläts ta del av uppsatsens utgångspunkter. För de mer känsliga frågorna var denna tydlighet av ännu större betydelse. Missförstånd här ansågs kunna äventyra studiens resultat genom att respondenterna tog illa vid sig och därmed blev mer återhållsamma under fortsättningen av intervjun. Resonemanget underbyggs av Trost (2005) som menar att missförstånd vid särskilt känsliga frågor kan få ödesdigra konsekvenser.

Samtliga intervjuer utfördes vid ett personligt möte på respondenternas arbetsplats. Personliga möten ansågs lämpliga med hänsyn till frågornas karaktär och följaktligen betydelsen att respondenterna förstod frågan och vad som åsyftades. Saunders, Lewis & Thornhill (2007) menar att ett personligt möte möjliggör för intervjuaren att se respondenternas reaktion och därmed förtydliga frågan, alternativt följa upp respondenternas svar. Även om telefonintervjuer är mindre tidskrävande och troligen inneburit fler intervjuer hade möjligheten att se respondenternas reaktion försvunnit. Därmed bedömdes personliga möten passande med hänsyn till uppsatsens djupgående prägel.

Till följd av praktiska skäl, exempelvis tillgång till lämpliga lokaler, god omgivning och minskad tidsåtgång för respondenterna, ägde intervjuerna rum på deras arbetsplatser. Att intervjuerna genomfördes på arbetsplatserna kan ha inneburit att respondenterna, vid de mest känsliga frågorna, sett sig själv som en representant för revisionsbyrån och undermedvetet svarat på frågorna på ett sätt som framställde byrån på bästa möjliga vis. Det kan alltså ha medfört att svaren i viss utsträckning blev förvrängda på grund av arbetstagarens lojalitet. En annan intervjuplats hade möjligtvis inneburit att respondenterna mer avslappnat kunde svara på frågorna, utan att känna ett behov av att upprätthålla sin arbetsgivares legitimitet. Å andra sidan kan intervjuplatsen i fråga ingjutit en form av trygghet bland respondenterna i det avseendet att respondenterna var välbekanta med omgivningen och inte behövde känna någon stress för att infinna sig på en viss plats vid en viss tidpunkt. Värt att understryka är att även om en annan plats varit mer fördelaktig, innebar förhållandet gentemot respondenterna att någon annan intervjuplats mer eller mindre aldrig var aktuell.

Vid intervjufrågningen påpekades den uppskattade längden av intervjun till drygt en timme. Avsikten var att bidra till en positiv stämning och att respondenten inte skulle bli stressad av en obekräftad intervjulängd. Intervjun inleddes genom att påpeka att både respondenten och dess revisionsbyrå skulle behandlas konfidentiellt i uppsatsen samt att eventuella sammanställningar utifrån respondentens svar gavs möjlighet att granskas innan de publicerades.

2.5.3 Urval av studieobjekt

Med anledning av att prispressen ofta beskrivs som påtaglig inom hela landet hade det, för att få olika perspektiv, varit önskvärt ifall urvalet bestått utav revisorer från olika delar av landet. Dock på grund av praktiska samt ekonomiska skäl tillfrågades endast revisorer yrkesverksamma på Big Four inom Lunds omnejd. Den kritiska faktorn för vilka som slutligen blev intervjuade var tillgängligheten hos de tillfrågade, vilket benämns som bekvämlighetsurval (Bryman & Bell, 2011). Detta innebär vanligtvis svårigheter att veta huruvida personerna är representativa för populationen, något som i sin tur medför att möjligheten till generalisering försvagas (ibid.). För att erhålla olika uppfattningar och föreställningar om prispressens inverkan och därmed öka sannolikheten för generalisering var det i urvalsprocessen centralt att välja respondenter vars erfarenhet, arbetsområde och yrkesroll var olika. Trost (2005) menar på motsvarande sätt att det är viktigt att välja olika individer i syfte att säkerställa att inte liknande svar erhålls av samtliga respondenter. Till följd av att tidpunkten för intervjuernas genomförande sammanföll med revisorernas högsäsong begränsades dock möjligheten att erhålla den information som krävdes för att avgöra huruvida individerna var olika eller inte. Emellertid fann det sig naturligt att titlarna partner och auktoriserad revisor med stor sannolikhet skiljde sig åt gällande erfarenhet, yrkesroll och arbetsområde. Avsikten var således att intervjua revisorer av respektive arbetstitel.

Antalet respondenter i uppsatsen blev slutligen tre partners och tre auktoriserade revisorer vilket enligt Trost (2005) torde vara inom intervallet för vad som utgör ett lämpligt antal. Med anledning av uppsatsens tidsaspekt samt att kvantitet inte ansågs som en lämplig

måttstock fanns på förhand inget bestämt antal. Istället prioriterades kvalitet, vilket innebar att intervjuprocessen avslutades då materialet ansågs ha uppnått en viss mättnad. Repstad (2007) menar i linje med detta resonemang att processen bör avslutas då intervjuaren känner att ingen ny information tillförs. Därmed ansågs det, med hänsyn till att intervjuerna vidare kombinerades med en enkätundersökning, rimligt att avsluta processen efter sex intervjuer.

2.5.4 Bearbetning och analys av intervjuer

Insamlad empiri från intervjuer kan upplevas som svår att bearbeta och analysera då textmaterialet ofta upplevs som ostrukturerat och väldigt omfattande (Bryman & Bell, 2011). För att möjliggöra en djupare analys har den insamlade empirin från intervjuerna bearbetats i fyra steg: inspelning och transkribering, sammanställning, systematisering samt tolkning och analys.

Eftersom detaljerade beskrivningar var av stor betydelse för uppsatsen spelades samtliga intervjuer in och transkriberades sedan. Följaktligen var det möjligt att granska materialet flera gånger och detta möjliggjorde att fånga hur respondenterna betonade vissa stycken och beskrivningar. Nästa steg bestod utav att det transkriberade materialet från respektive intervju sammanställdes genom att väsentliga delar och citat valdes ut. Avsikten var att upprätta en överskådlig bild av den insamlade datan för att i nästa steg utforma teman som med hänsyn till uppsatsens syfte ansågs vara lämpliga. Det mest väsentliga och relevanta som identifierats ur intervjuerna inkluderades under respektive tema för att på ett tydligt sätt förmedla essensen till läsaren. För att ytterligare tydliggöra systematiseringen avslutades den kvalitativa empirin med ett diagram där respondenternas uppfattningar placerades ut. Sedan bearbetades empirin genom att materialet tolkades och jämfördes tillsammans med resultatet från enkätundersökningen för att bygga uppsatsens analys.

2.6 Enkätundersökning

2.6.1 Enkätens utformning

Med utgångspunkt i uppsatsens teoretiska referensram och insamlad empiri från de kvalitativa intervjuerna utformades enkätundersökningen. Enkäten (se Bilaga III) innehöll tolv stycken standardiserade frågor där respondenterna valde det svarsalternativ som bäst stämde överens med deras uppfattningar. Eftersom frågornas karaktär även i enkätundersökningen kan uppfattas som känsliga ansågs det viktigt att begränsa ett internt bortfall. Genom att göra samtliga frågor obligatoriska förhindrades således att respondenterna undvek de frågor som de upplevde känsliga. Även om detta kan innebära ett större externt bortfall (Bryman & Bell, 2011), i den bemärkelse att respondenterna stänger enkäten utan att fullgöra den, bedömdes det dock vara sannolikt att en individ som väl tagit initiativet och inlett enkätundersökningen även slutförde den trots att frågorna upplevdes som känsliga.

Enkätundersökningen inleddes genom att respondenterna fick besvara ett antal bakgrundsvariabler (kön, ålder, byrå, erfarenhet, titel och arbetsort), vilka utgjorde undersökningens kontrollvariabler (Ejlertsson, 2005). För resterande frågor bestod svarsalternativen utav en femgradig attitydskala, där respondenterna fick ta ställning till i vilken utsträckning de upplevde förekomsten av det beskrivna fenomenet. För att öka undersökningens validitet ansågs en femgradig skala (aldrig, väldigt sällan, sällan, ibland samt ofta) lämplig. Med tanke på frågornas känsliga karaktär var det viktigt att attitydskalan som användes representerade respondenternas uppfattningar på ett korrekt sätt. En vanligare skala (exempelvis aldrig, sällan, ibland, ofta, alltid) hade i flera frågor inneburit att kategorin "alltid" varit irrelevant. Samtidigt medförde kategorin "väldigt sällan" att skillnader i respondenternas uppfattningar kunde urskiljas i högre grad än vid en vanligare skala. Under respektive fråga gavs respondenterna möjligheten att vidare utveckla sitt svar med egna erfarenheter eller kommentarer. Avslutningsvis, för att bedöma enkätens utformning och relevans, tilläts respondenterna lämna kritik gällande enkätundersökningen.

De valda demografiska variablerna ansågs utgöra relevanta faktorer för att förstå skillnader mellan olika uppfattningar avseende prisprensens inverkan på revisorer. För att öka uppsatsens validitet var den teoretiska referensramen och tidigare forskning starkt bidragande vid valet av de demografiska faktorerna. Den inledande frågan fastställde om respondenterna var man eller kvinna. Tidigare studier (bl.a. Betz, O'Connell & Shepard, 1989; Galbraith & Stephenson, 1993) har visat på att män i högre utsträckning än kvinnor ägnar sig åt oetiskt beteende. Därmed torde män, allt annat lika, uppfatta press i färre situationer än kvinnor eftersom de finns pressen mindre bekymmersam. Då ålder har visat sig ha en inverkan på moralisk utveckling var det en lämplig demografisk faktor att undersöka (Rest, 1979). Eftersom tidigare studier (bl.a. Bedard, 1991; Lin & Zhang, 2011) visat att revisorns erfarenhet har betydelse för vilka beslut och bedömningar denne gör, fick respondenterna redogöra för antal år som de varit auktoriserad/godkänd revisor. Således var det möjligt att rangordna respondenterna efter deras yrkeserfarenhet (Ejlertsson, 2005).

Lord & DeZoort (2001) menar att då revisorn är starkt integrerad i revisionsbyrån, kommer denne vid etiska konflikter att fatta beslut som sammanfaller med revisionsbyråns förväntningar. Då delägares ersättningsnivå är kopplad till revisionsbyråns lönsamhet torde partners i högre utsträckning vilja tillgodose revisionsbyråns intressen. Därför fick respondenterna besvara huruvida de var partners eller inte. Jenkins, Deis, Bedard & Curtis (2008); Francis & Yu (2009) och Choi, Kim, Kim & Zhang (2010) argumenterar för att uppfattningar bland revisorer skiljer sig mellan olika kontor. För att undersöka huruvida det fanns skillnader fick respondenterna således kryssa för deras arbetsort. Anledningen till att variablerna bestod av Stockholm respektive Annan ort var för att tydliggöra eventuella skillnader. Då det föreligger stor skillnad mellan Stockholm och Göteborg avseende både folkmängd¹ och näringsliv², togs beslutet att exkludera Göteborg som variabel. Om Göteborg inkluderats hade gränsdragningen gentemot Malmö, Uppsala och Västerås blivit svår att motivera då ovan skillnad de emellan är mindre. Uppdelningen innebar dock att en viss snedvridning av resultatet kan ha uppstått eftersom variabeln Annan ort inkluderar allt

¹ Stockholms folkmängd: 1 372 565, Göteborgs folkmängd: 549 839. (SCBa, 2013)

² Antal företagsförekomster i Stockholm: 70 190, antal företagsförekomster i Göteborg: 28 332. (SCBb, 2013)

från stora städer såsom Göteborg och Malmö till mindre orter likt Malung och Köping. I enkäten besvarades också byråtillhörighet. Avsikten med detta var endast för analytiska syften och eventuella skillnader mellan byråer kommer inte att presenteras i uppsatsen.

2.6.2 Åtgärder för att öka svarsfrekvensen

I syfte att styrka resultatets tillförlitlighet eftersträvades en så hög svarsfrekvens som möjligt. Att samla in empiri via enkäter innebär enligt Ejlertsson (2005) ofta ett stort bortfall vilket innebär att en bortfallsanalys måste genomföras. Kombinationen av ett stort förväntat bortfall samt att revisorerna befann sig i högsäsong vid enkätundersökningens utskick medförde att det var av särskild vikt att fånga respondenternas uppmärksamhet. För att väcka ett intresse bland möjliga respondenter medföljde ett följebrev (se Bilaga II) då enkätundersökningen skickades ut. I följebrevet betonades att samtliga uppgifter behandlades konfidentiellt och att såväl revisorernas identitet och byråtillhörighet inte kunde knytas till respondenterna. Via en länk i följebrevet kunde respondenterna nå enkätundersökningen. Vidare utformades enkäten med ambitionen att respondenterna skulle uppleva den som tydlig och estetiskt tilltalande, vilket enligt Saunders *et al.* (2007) och Bryman & Bell (2011) bidrar till att svarsfrekvensen ökar.

Efter det första utskicket den 14 april skickades två påminnelser med samma innehåll. Första påminnelsen skickades den 20 april, medan den andra skickades den 24 april. Båda påminnelserna innehöll tillägget att det var en påminnelse. Två veckor efter det första utskicket, den 28 april, stängdes undersökningen.

2.6.3 Justering av respondentunderlag

För att analysera och dra slutsatser om eventuella skillnader mellan de olika demografiska gruppernas uppfattningar är det av betydelse att deras bakgrundsattribut inte skiljer sig nämnvärt åt. Exempelvis behöver inte en kvinnlig respondents uppfattning bero på hennes kön; istället kan det ha sin grund i att hon innehar en viss ålder eller arbetar på en viss ort.

Följaktligen har respondentunderlaget justerats för att reducera eventuell samvarians mellan faktorerna och därmed möjliggöra analys av de olika bakgrundsfaktorens påverkan. Med anledning av korrigeringen kommer resultaten således presenteras utifrån två figurer: ett icke-justerat som innehåller samtliga respondenters uppfattningar och ett justerat där bakgrundsvariablerna är anpassade för att säkerställa att skillnader inte misstolkas.

2.6.4 Population och urval

I Sverige finns det enligt Revisorsnämnden (RN) (2015) 3628 stycken godkända och auktoriserade revisorer. För att förstärka reliabilitet och validitet i enkätundersökningen var det viktigt att respondenterna representerade populationen på ett verklighetstroget sätt. FARs medlemsregister utgörs av 3298 stycken auktoriserade och godkända revisorer (90,1 procent av samtliga) och med denna utgångspunkt valdes sedermera alla auktoriserade och godkända revisorer inom Deloitte, EY, KPMG samt PwC.

För den revisor som avlagt revisorsexamen är det enligt SOU 2008:79 ingen större skillnad i vilka uppdrag denne utför beroende på huruvida denne är auktoriserad eller godkänd. Då det inte finns någon nämnvärd avvikelse mellan uppgifterna torde de således också stå inför samma förutsättningar som prispresen ger upphov till. Därmed har ingen åtskillnad gjorts mellan auktoriserade och godkända revisorer vid beaktande av enkätundersökningens population. Med hänsyn till intervjupersonernas tidigare medverkande vid de kvalitativa intervjuerna exkluderades dessa (6 stycken). Vidare exkluderades även de som inte var yrkesverksamma i Sverige (1 styck). Det gav en total population på 1425 auktoriserade och godkända revisorer, samtliga yrkesverksamma inom Big Four och medlemmar i FAR. Ett slumpmässigt urval diskuterades, men då tidigare studier visat att svarsfrekvensen varit mycket låg, togs beslutet att inkludera alla för att nå ett tillfredställande antal respondenter.

3 TEORI

Följande kapitel presenterar de teorier och tidigare empiriska studier som kan förklara revisorners omgivning samt hur revisorn upplever revisionsbranschens prispress. Samtliga teorier och studier ligger sedan till grund för uppsatsens teoretiska ramverk som sedan introduceras.

3.1 Inledning

Professionella organisationer såsom revisionsbyråer utmärker sig genom att deras tillgångar inte är fysiska, istället utgörs de av professionell kunskap. Personalen anses vara den mest betydelsefulla resursen och organisationerna är avhängiga deras rykte och anseende (Anthony & Govindarajan, 2007). Vid utövande av en profession handlar det utöver kunskap även om att agera professionellt (Grey, 1998). För att kunna verka professionellt anser Grey (1998) att rätt kunskap och lämpligt beteende är viktigast. Exempelvis är det viktigt att ha ett visst professionellt beteende för att passa in i de stora revisionsbyråernas kultur (Anderson-Gough, Grey & Robson, 2002).

Historiskt har revisorer betraktats som en del av ett fast och konservativt yrke med ett oklanderligt rykte (Boyd, 2004). Fram till 1960-talet var yrket relativt isolerat och revisionsbyråerna verkade i en skyddad miljö med lokal förankring samtidigt som revisorerna hade en solid bas av permanenta kunder. Revisionsbranschen har emellertid fusionerats regionalt och sedermera nationellt, för att slutligen ha utvecklats till multinationella företag utan lokal närvaro. Från att tidigare endast erbjudit ett oberoende kontrollverktyg, har branschen förändrats till att numera tillhandahålla professionella tjänster. Utvecklingen har medfört att betoningen på det professionella gradvis har minskat till förmån för det kommersiella (Wyatt, 2004). Då empiriska studier (Grey, 1998; Anderson-Gough *et al.*, 2002) visar att revisorer generellt strävar efter att upprätthålla professionalism och prestera ett bra arbete innebär förändringen en ökad press för revisorer, vilket i sin tur bör medföra att de upplever påtryckningar i deras yrkesverksamhet.

3.2 Revisionskultur

Kulturen inom ett land innefattar det mest erkända beteendet i samhället och består av dess samlade uppfattningar, vanor, kunskaper och praxis (Abrahamsson & Andersen, 1998). Enligt Hofstede (1980) innehar varje grupp liknande samhällliga normer som utgör deras värderingar. Likt andra individer influeras revisorn av dess omgivning vilket påverkar dels revisorns uppfattningar och dels hur revisionen utförs (Hofstede, 2005). Exempelvis har flertalet empiriska studier (bl.a. Arnold & Bemardi, 1997; Siegel, Omer & Karim, 1997) funnit att även då revisionsstandarder är skrivna på samma sätt i olika länder, skiljer revisionens utförande sig åt. För att ta reda på och förklara eventuella skillnader mellan revisorers uppfattningar avseende prispressen och dess inverkan är det således viktigt att studera kulturen kring revisorn. Hofstede (1980) identifierade fyra dimensioner som rangordnas utifrån en skala mellan 0-100 för att förklara olika kulturella värderingar: individualism och kollektivism, maktdistans, osäkerhetsundvikande samt maskulinitet och femininitet. Sveriges karaktäristiska presenteras nedan (Hofstede, 2015):

- ❖ **Individualism** (71 poäng): Sverige är ett individualistiskt land där människor förväntas ta hand om sig själva och deras närmaste familj. Vidare är mänskliga rättigheter och tydliga roller i samhället av stor vikt för svenskar.
- ❖ **Maktdistans** (31 poäng): Att vara självständig och inneha lika rättigheter är väldigt viktigt och dessutom accepteras inte hierarkiska förhållanden i hög grad. Istället är makt decentraliserad och arbetsgivare litar på arbetstagares förmåga. Kontroll fördöms och attityden mot överordnade är informell, vilket öppnar upp för en direkt och deltagande dialog.
- ❖ **Osäkerhetsundvikande** (29 poäng): I Sverige är människor generellt sett inte osäkra i situationer med oklara förväntningar eller regler. Individers attityd till regler är således avslappnad och avvikelser från vad som anses vara normen tolereras. Vidare anser svenskar att det inte borde finnas fler regler än nödvändigt och om de är dåligt

utformade bör de överges eller förändras. Ytterligare prioriteras hårt arbete i de situationer det krävs, vilket gör att svenskar är flexibla rörande tid.

- ❖ **Maskulinitet** (5 poäng): Sverige är ett feminint samhälle där det är viktigt att arbete och fritid är i balans och att alla människor känner sig inkluderade. Svenskar värderar jämlikhet, solidaritet och kvalitet i sin arbetsituation, överordnade inkluderar arbetstagare i viktiga situationer och ger dem stöd medan konflikter löses genom kompromisser och förhandling.

Bland annat Wood (1996); Margerison & Moizer (1996); Arnold, Bernardi, Richard & Neidermeyer (1999) och Curtis & Taylor (2013) har undersökt sambandet mellan kultur och revision på olika sätt. Arnold *et al.* (1999) fann att revisorer i länder med hög grad av individualism i mindre utsträckning påverkades av regelverk, samt att det råder ett negativt samband mellan individualism och sannolikheten för att den enskilde revisorn utför extra granskning innan denne skriver revisionsberättelsen. Vidare diskuterade de om kulturens roll i etiska frågor inom revision och med stöd av Cohen, Pant & Sharp (1995) fann de att kulturella skillnader influerade revisorers uppfattningar till etiska dilemman. Därtill är anställdas lojalitet låg i individualistiska organisationer vilket leder till hög personalomsättning. Frekventa byten av personal ökar sannolikheten för felaktigheter på grund av en bristande kännedom om affärsmetoder, regelverk och till följd av den anställdes kortsiktiga samt opportunistiska attityd gentemot sitt arbete (Kreutzfeldt & Wallace, 1986).

Revisorer tar i högre utsträckning upp problem med de i samma rang än med överordnade och det beror på maktdistanskulturen som finns i revisionsbyråer (Curtis & Taylor, 2013). Vid jämförelser av revisionsbranschen i Sverige ur ett internationellt perspektiv är hierarkin i Sverige mindre märkbar (Hofstede, 2005). Sverige har en låg maktdistans och landet associeras exempelvis med en decentraliserad styrning och en informell attityd till överordnade (Hofstede, 2015). Samtidigt upplever anställda på Big Four i Sverige en

starkare hierarkisk kultur än vad anställda på de tre³ mindre revisionsbyråerna gör (Sharma, Persson & Schischke, 2008). Enligt Hofstede (2005) är det mer sannolikt att överordnade kringgår eller åsidosätter befintliga kontroller i organisationer med hög maktdistans. Det syftar på att revisionsbyråerna vill tillfredsställa klienter och att avsteg från professionella bedömningar därmed görs (Öhman, Häckner, Jansson & Tschudi, 2006). Sharma *et al.*, (2008) fann svag signifikans på att revisorer högre upp i hierarkin i större utsträckning känner en svårighet att tillämpa professionellt omdöme. Då revisorer har nått högt upp på karriärtrappan kan även en irritation över lagar och regelverk uppstå, vilket kan hindra affärsmässigt beteende och professionellt omdöme (Öhman *et al.*, 2006). Därmed torde revisorer högre upp i hierarkin uppleva mer press från klienter än revisorer längre ned i hierarkin.

Då revisorer är kontrollerande mekanismer som upprätthåller moralen i en osäker omgivning och granskar finansiell information för att tillförsäkra att den är pålitlig, är osäkerhetsundvikande den dimension som har störst påverkan på revisionskulturen (Hofstede, 2005). Vidare varierar revisorers uppfattning av väsentlighet med ett lands osäkerhetsundvikande (Arnold, Bernardi & Neidermeyer, 2001). Vid granskningen tilldelar revisorn en lägre väsentlighet i revisionen om denne är från ett land med lågt osäkerhetsundvikande och en högre väsentlighet om denne är från ett land med högt osäkerhetsundvikande (Arnold *et al.*, 2001). Wood (1996) fann vid en studie av 48 länder, däribland Sverige, istället att förhållandet mellan revisionsbranschen och osäkerhetsundvikande påvisade liten samverkan. Trots att Wood (1996) menar att faktorns förklarande värde torde vara litet, har dimensionen inkluderats med anledning av att Hofstede (2005) anser att osäkerhetsundvikande är den dimension som har störst påverkan på revisionskulturen. Vidare är Sverige ett feminint samhälle där människor värdesätter jämlikhet och solidaritet i jämförelse med USA där den starka maskuliniteten och individualismen skapar en "vinnaren tar allt"-mentalitet (Hofstede, 2015). Avsaknaden av denna mentalitet kan medföra att revisorer i Sverige i högre grad agerar etiskt korrekt och därmed uppträder mer professionellt.

³ Grant Thornton, BDO & SET-Revision.

Dock menar bland annat Nobes & Parker (2012) och Trompenaar & Hampden-Turner (1997) att det är farligt att likställda länder med kultur på grund av att det är svårt att förstå en kultur med hjälp av numeriska index. Det är även viktigt att förstå att det finns stora skillnader inom länder. Emellertid är Trompenaar & Hampden-Turner (1997) huvudsakligen överens med Hofstede (1980) då de anser att kultur i viss utsträckning kan användas till att förklara skillnader mellan länder. Således är det av intresse att studera revision och kultur, men för att undersöka hur revisorer i Sverige påverkas av prispressen krävs det att fler teorier inkluderas för att erhålla en bättre bild.

3.3 Agentteorin

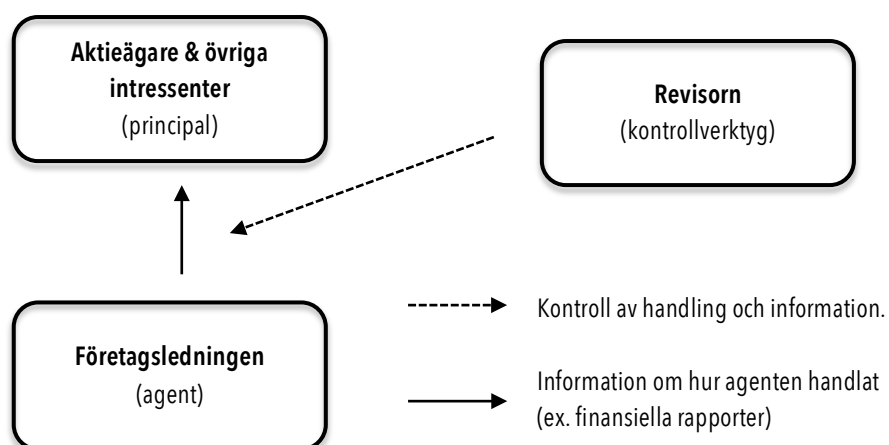
Enligt Eisenhardt (1989) är agentteorin en adekvat teori att utgå ifrån då en förtroendekonflikt kan uppstå mellan uppdragsgivare och uppdragstagare. Agentteorin utgör en övergripande ram för olika former av egenintressen och kan således bidra till en bättre förståelse för när sådana beteenden uppkommer (Eisenhardt, 1989).

Agentteorin beskriver förhållandet mellan principalen och agenten, där principalen har vissa förväntningar på agenten som blivit anlitad. Dessa förväntningar innebär att agenten erhåller ett ansvar, vilket mynnar ut i problematiken att principalen måste lita på att agenten handlar i principalens bästa (Deegan & Unerman, 2011). Agentens fallenhet att uppträda lojalt kan redogöras utifrån relationen mellan förtjänsten av kortsiktiga inkomster och risken att förlora långsiktiga inkomster (Diamant, 2004). Problematiken grundas i agentens opportunistiska beteende och den osäkerhet som uppkommer av att agenten inte presterar enligt avtal och den kvalitetsnivå som parterna kommit överens om (Singh och Sirdenshmukh, 2000). Dock är det först vid kombination av opportunistiskt beteende och asymmetrisk information som verkliga problem kan uppstå. Kombinationen av de två faktorerna innebär att en moral hazard-situation kan uppstå, då agenten, istället för att agera utifrån principalens intresse, drar sig undan sitt ansvar utan principalens vetskap (Eisenhardt, 1989). Situationen illustreras av Eisenhardt (1989, s. 61) på följande sätt:

“En vetenskapsman som är verksam i ett personligt forskningsprojekt under normal arbetstid och där forskningen är så svåröverskådlig att företagsledningen inte kan uppfatta vad forskaren gör”.

Likt situationen med vetenskapsmannen blir agentteorin relevant i företagssammanhang då aktieägaren är principalen och företagsledningen är agenten (Jensen & Meckling 1976). För att säkerställa att agenten inte agerar utifrån sitt egenintresse anlitar principalen flera olika kontrollerande mekanismer för att säkerställa att dess intresse tillgodoses, där den mest utmärkande är revisorn (Watts & Zimmerman 1986). På så sätt ökar revisorn tilltron och skapar incitament för företagsledningen att agera lojalt i linje med företagets bästa (Diamant, 2004). Förhållandet illustreras med hjälp av den enkla agentmodellen:

Figur 3.1 - Den enkla agentmodellen



Agentteorin har dock klandrats för att inte ge en fullständig bild av världen och ignorerar en del av komplexiteten som finns i organisationer (Eisenhardt, 1989; Perrow, 1986). Emellertid anser Eisenhardt (1989) att agentteorins styrkor grundar sig i att det är ett lättförståeligt verktyg och att det är enkelt att applicera andra teorier för att få ytterligare perspektiv och därmed främja förståelsen av en större komplexitet. Den aktualiseras exempelvis vid prispressens inverkan på revisorer då flertalet intressen och faktorer både påverkar och berör. Avvägningen mellan kvalitet och kostnadseffektivitet försvåras i och med prispressen och därmed uppstår ett dilemma för den enskilde revisorn. Med hjälp av agentteorin kan

dilemmat i viss utsträckning visualiseras och belysa prispressens inverkan i revisorers arbete.

3.4 Revisor

Revisorns uppfattningar om prispress och dess eventuella inverkan på deras yrkesverksamhet torde påverkas av en rad olika faktorer. Medan revisionsbranschens kultur underlättar förståelsen av revisorns omgivning och agentteorin illustrativt presenterar revisorns funktion, antas även revisorns uppfattningar påverkas av andra element (Vandeveer och Menefee, 2006).

3.4.1 Revisorns egenintresse

För att beskriva revisorns egenintressen menar Moizer (1997) att revisorn kan beskrivas som en rational economic man. Således antas revisorn vara ekonomiskt rationell och det tas för givet att relevant kunskap om perspektiv i dennes miljö innehas. Samtidigt innehar revisorn ett stabilt och organiserat system för sina preferenser, vilket medför att revisorn torde agera på ett sätt som maximerar dennes självintressen (Moizer, 1997). Eftersom revisorn antas var nyttomaximerande kommer denne, i de fall några restriktioner inte förekommer, inte utvidga sin granskning för att identifiera och rapportera väsentliga risker som klienter undångömmar (Moizer, 1997). Rallapalli, Vitell, Wiebe & Barnes (1994) fann att individer med en hög benägenhet att ta risk och ett stort behov av autonomi, innovation och aggression, tenderar att vara mindre etiskt lagda, medan individer med ett stort behov av att följa socialt önskvärt beteende tenderar att vara mer etiska. Drivs revisorn av egenintressen är det således mer sannolikt att denne agerar mindre etiskt.

Däremot menar DeAngelo (1981) att revisorer har ett incitament att upprätthålla en jämn och god kvalitetsnivå eftersom en variation i kvalitet innebär att klienter måste utföra kostsamma utvärderingar. En regelbunden kvalitetsnivå, och därmed uteblivna kvalitetsutvärderingar, möjliggör således för att ett högre revisionsarvode kan uppböras

av revisorer. Parallellt leder en jämn kvalitetsnivå till positiva effekter på revisornas anseende, vilket ökar möjligheten för revisorn att göra karriär och tillgodose andra egenintressen (DeAngelo, 1981).

Lagstiftare, akademiker och praktiker har länge varit medvetna om att revisorerna, liksom andra människor, påverkas av deras egenintressen. Vidare är revisornas incitament både problemet och lösningen i nuvarande system. Det gör revisorer sårbara för påtryckningar från klienter men möjliggör även en positiv press som kan leda till högkvalitativa revisioner (Nelson, 2006). Dock kan det uppstå en risk att revisorn gör kompromisser i förhållande till sina intresser och att lojaliteten därmed kan betvivlas. Revisornas roll som kontrollerande mekanism kan därför starkt ifrågasättas med grund i revisornas motiv att hamna på högsta möjliga nivå på dennes preferensskala (Diamant, 2004).

3.4.2 Kön

Empiriska studier av bland annat Beltramini, Peterson & Kozmetsky (1984); Jones & Gautschi (1988) och Galbraith & Stephenson (1993) har funnit att det finns skillnader mellan manliga och kvinnliga ekonomistudenter. För att förklara de olika könen benägenhet att engagera sig i oetiskt beteende, presenterar Betz *et al.* (1989) två alternativa inriktningar: könsocialisering och könsstrukturalisering.

Inom könsocialisering tar män och kvinnor med sig olika värderingar och egenskaper till arbetsplatsen, vilket medför att de utvecklar olika arbetsrelaterade intressen, beslut och metoder. Därmed kommer könen att reagera olika på samma typer av yrkesrelaterade situationer (Betz *et al.*, 1989). Män söker generellt sett framgång och är mer benägna att bryta regler då de i större utsträckning ser arbetet som en tävling än vad kvinnor gör. Kvinnor är däremot mer angelägna att utföra ett bra arbete och prioriterar arbetsrelationer. Följaktligen är kvinnor mer benägna att följa regler och är mindre toleranta mot de individer som bryter mot regler (*ibid.*).

Konstruktualisering hävdar likt könsocialisering att skillnader mellan män och kvinnor orsakas av tidig socialisering och att de förväntas ha olika roller i samhället. Däremot menar konstruktualiseringen att dessa roller övervinns av de yrkesrelaterade rollerna och således kommer män och kvinnor agera på liknande sätt inom lika yrkesmiljöer. Därför antas det att män och kvinnor med samma yrke kommer att uppvisa liknande etiskt beteende. Betz *et al.* (1989) fann att manliga studenter i större utsträckning var mer villiga att engagera sig i oetiska handlingar än kvinnliga studenter. Dock finns det andra empiriska studier (bl.a. McNichols & Zimmerer, 1985; Harris, 1989) som inte har kunnat påvisa att det finns några sådana skillnader.

Vidare finns det studier som visar att män är mer riskneutrala än kvinnor (bl.a. Sundén & Surette, 1998; Byrnes, Miller & Schafer, 1999), men det finns även studier som inte visar på någon skillnad mellan kön (bl.a. Papke, 1998; Harrison, Lau & Rutström, 2007). Generellt sett återfinns teorier om risktagande i tre olika kategorier (Lopes, 1987). Den första kategorin består av teorier som förklarar skillnader mellan människor som regelbundet tar risk och människor som regelbundet undviker risk (Zuckerman, 1991). Den andra kategorin innehåller teorier som förklarar skillnader mellan situationer som främjar risktagande och situationer som främjar riskaversion (Kahneman & Tversky, 1979). Den sista kategorin kan förklara varför vissa människor tar risker i vissa situationer. Kategorierna tyder på att könsskillnader kan variera beroende på sammanhang och att vissa situationer kan främja antingen män eller kvinnor (Byrnes *et al.*, 1999). Med tanke på att kvinnor anses vara mer riskaverta, men även att vissa situationer främjar risktagande hos antingen män eller kvinnor, är kön en intressant faktor för att undersöka om det finns skillnader i hur de upplever prispressen och påtryckningar i deras omgivning.

3.4.3 Ålder, erfarenhet och titel

Både ålder och erfarenhet har i tidigare empiriska studier använts för att förklara olika individers agerande. Bland annat menar Rest (1979) att en individs ålder har en positiv inverkan på dennes moraliska utveckling. Arbetslivserfarenheten hos en individ har likaledes visat sig förstärka etiskt beslutsfattande och värderingar (bl.a. O'Fallon &

Butterfield, 2005; Lin & Zhang, 2011). Däremot fann Ponemon (1992a) och Eynon, Hill & Stevens (1997) att erfarenhet har en signifikant, men negativ inverkan på etiskt beslutsfattande och att äldre revisorer visade på lägre nivåer av moraliska resonemang än yngre revisorer. Erfarenhet påverkar människors handlande och desto längre erfarenhet en individ har, desto enklare kan professionella bedömningar genomföras (Bedard, 1991). Framförallt är erfarenheten av stor betydelse då beslutsfattande gäller svåröverskådliga uppgifter med flera olika alternativ att tillgå (Jeffrey, 1992). En mindre erfaren revisor kan således ha en sämre förmåga än en mer senior revisor att korrekt rapportera felaktigheter och därför är det nödvändigt att denne tar hjälp av äldre kollegor eller specialister i komplexa situationer (Wooten, 2003).

Press blir mindre förkommande ju längre erfarenhet revisorer har då det innebär att de är mer självsäkra i sin yrkesroll (Shapeero, Koh & Killough, 2003). Revisorer med mindre erfarenhet bör således uppleva mer press i och med att de måste bevisa att de innehar kompetens och färdigheter att utföra revisioner av hög kvalitet (McNamara & Liyanarachchi, 2008). Vidare fann Moreno & Bhattacharjee (2003) att revisorer med låg titel är mer påverkade av potentialen för ytterligare affärsmöjligheter än revisorer som befinner sig högre upp i hierarkin, och därmed är de mer benägna att tillgodose klienter. Dock kan klienter utöva större press på revisorer högre upp i hierarkin eftersom incitamentet till att behålla klienter är större till följd av att förhållandet mellan revisionsbyråns lönsamhet och dessa revisorers ersättning är starkare (Koch, Weber & Wüstermann, 2012).

3.4.4 Etik och moral

En individs etik och moral är i hög grad avgörande för de val denne gör och då revisorer verkar i rollen som ett kontrollverktyg är det viktigt att deras handlingar utförs med de högsta etiska normerna (Cohen & Pant, 1991; Kung & Huang, 2013). Revisorer betraktas ofta som etiska i den mening att de frivilligt har valt att vara en del av revisorsyrket, men enligt Gaa (1994) kan det uppstå situationer då de saknar förmågan att bedöma vad som utgör ett moraliskt synsätt. Vidare är benägenheten att underrapportera tid hos revisorer relaterat till deras olika nivåer av etiskt resonemang (Ponemon, 1992b). Även (Lindberg & Beck, 2004;

Asare, Cohen & Trompeter, 2005) menar att konkurrensen mellan revisionsbyråerna leder till att revisorer agerar konservativt och att de upprätthåller en hög etisk nivå på revisionen.

3.5 Revisorns omgivning

Utöver revisorns personliga förhållningssätt och bakgrund antas revisorns uppfattningar påverkas utav dennes omgivning. För att förklara prisprensens inverkan på revisorn har följande tre element identifierats:

- ❖ **Tillsynsorganisationer** – De, av revisorn, utförda revisioner måste uppfylla de krav som ställs på dem. För att kontrollera att kraven uppfylls utövar tillsynsorganisationerna en kontroll över svenska revisorer.
- ❖ **Revisionsbyrå** – Byråernas konflikt mellan kostnadseffektivitet och kvalitet har till stor del lagts över på revisorn, vilket medför att revisorn står inför ett dilemma.
- ❖ **Klient** – För revisorn är klientens förtroende av stor betydelse och för att behålla klienten måste revisorn tillgodose dennes intressen. Samtidigt har revisorn en skyldighet att upprätthålla sin professionalitet.

3.5.1 Tillsynsorganisationer

Revisioners genomförande regleras i Sverige av lagstiftning och revisionsstandarder, där den senare utfärdas av branschorganisationen FAR. Revisionsstandarderna baseras, sedan 2011, på internationella revisionsstandarder, International Standards of Auditing (ISA) (Sundgren & Svanström, 2011). Genom att följa ISA-regelverket uppnår revisorer en god revisionskvalitet samt en professionell etik som innefattar allmännyttig funktion, integritet, objektivitet och professionell kompetens (Eight Directive (2006/43/EC)).

Inom revisionsbranschen finns två tillsynsorganisationer; RN och FAR. Medan den statliga myndigheten RN huvudsakligen ansvarar för tillsynen, har kvalitetskontrollen för de revisorer anslutna till FAR delegerats till denna organisation. Identifierar FAR stora brister vid deras kvalitetskontroll är de skyldiga att rapportera detta till RN. Om RNs kvalitetskontroll, eller FARs rapportering, visar att en revisor åsidosatt sina skyldigheter kan RN meddela denne en disciplinär åtgärd. Möjliga åtgärder är: en erinran, en varning eller ett upphävande av auktorisation (Sundgren & Svanström, 2011). Både FAR och RN kan därmed betraktas som revisorns kontrollverktyg eftersom de granskar enskilda revisorers arbete.

Konsekvensen av att auktorisationen upphävs är uppenbart negativ, då revisorn inte längre kan utöva sitt yrke. Vidare kan sanktionerna också resultera i negativa konsekvenser för både revisorns och revisionsbyråns anseende och rykte (Sundgren & Svanström, 2011). Även om tillsynsmyndigheterna inte upptäcker samtliga tillfällen då revisorn åsidosatt sina skyldigheter menar Palmrose (1988) att sannolikheten för sanktioner ökar desto sämre kvalitet revisionen har. Risker för disciplinära åtgärder innebär således att revisorer har incitament för att upprätthålla en hög kvalitet vid revisioner (Sundgren & Svanström, 2011).

3.5.2 Klient

Antle (1982) menar att revisorn inte bara är ett kontrollverktyg utan även agerar som en andra agent i den enkla agentmodellen då företaget måste förlita sig på att den enskilde revisorn utför uppdraget så som är avtalat. Genom att se revisorn i rollen som agent kan dennes beteenden och egenintressen i högre grad belysas och i jämförelse med Jensen & Meckling (1976) där endast företagsledningen verkar som en agent, blir klienten (aktieägare och företagsledning) således revisorns principal (Antle, 1982).

Revisionskvalitetens diffusa definition innebär att förtroende mellan klienten och revisorn är av mycket stor betydelse (Power, 2003). Revisorns roll är kvalitetssäkrande genom att det granskade materialet verifieras (Diamant, 2004) och för att skapa ett förtroende i en klientrelation måste revisorn tillföra klienten en viss tillfredsställelse (Hart & Johnson, 1999). Skulle det visa sig att klienten inte är tillräckligt nöjd med tjänsten som utförs blir det

svårare för revisorn att upprätthålla klientens förtroende. Endast upprepade upplevelser av tillfredsställelse kan bygga upp ett vidsträckt och djupsinnigt förtroende. När förtroende skapas blir klienten lojal mot revisorn och en uppfattning att revisorn alltid gör allt för klientens bästa infinner sig. Vid långvariga förhållanden utvecklas lojalitet och tillfredsställelse och det är i sådana fall klienten rekommenderar sin revisor till andra klienter (ibid.).

Tidigare studier (Nelson, 2006; Hatfield *et al.*, 2011) visar att revisorer kan uppleva påtryckningar från klienter att inte rapportera fel som upptäcks. Eftersom klientens förtroende är av så pass stor betydelse för revisorn kan dessa påtryckningar påverka omdömet och leda till att revisorer letar efter revisionsbevis som stöder det alternativ som klienten föredrar. Kunda (1990) menar att det finns tendenser hos individer att söka, tolka och bearbeta information på ett sätt som gör det möjligt för dem att komma fram till en önskad slutsats. Ur ekonomisk synvinkel kan revisorer uppleva press att tillhandahålla en ren revisionsberättelse på grund av att de önskar fortsätta erhålla revisionsarvode, till följd av möjligheterna till eventuell framtida anställning hos kunden eller på grund av de negativa konsekvenser en oren revisionsberättelse kan medföra, exempelvis klientförlust. Ur ett socialt perspektiv kan revisorer uppleva press att inte svika klienter (som kan vara vänner eller tidigare kollegor) (Nelson, 2006).

Vidare är klientens storlek betydelsefull för kostnaden på revision eftersom konkurrensen för revision skiljer sig åt mellan små och stora företag (Simunic, 1980). I mindre företag är revisionen inte av avsevärd komplexitet och därmed har klienter stora möjligheter att välja revisor, vilket medför att konkurrensen är hög inom segmentet. Å andra sidan är stora företag i många fall så komplexa att endast Big Four kan utföra revisionen och således är den marknaden inte lika konkurrensutsatt (ibid.). Revisionsbyråer är mer beroende av stora klienter eftersom revisionsarvodet i de flesta fall både är högt och lönsamt (Reynolds & Francis, 2001). Enligt Shockley (1981) kan det innebära att revisioner av sådana klienter genomförs på ett önskvärt sätt. Dock menar Reynolds & Francis (2001) att större klienter medför en högre risk för rättstvister och därmed torde revisorer vara mer försiktiga gentemot dessa klienter. Vidare kan hot uppkomma i de fall revisionsarvodet från en klient

representerar en hög andel av intäkterna hos en individuell partner eller hos ett kontor (Hansen, 2010). Det kan också finnas omständigheter när arvoden utöver ordinarie revisionsarvode accepteras som kompensation för att revisorn åsidosätter sitt oberoende och istället rapporterar det klienten vill (ibid.).

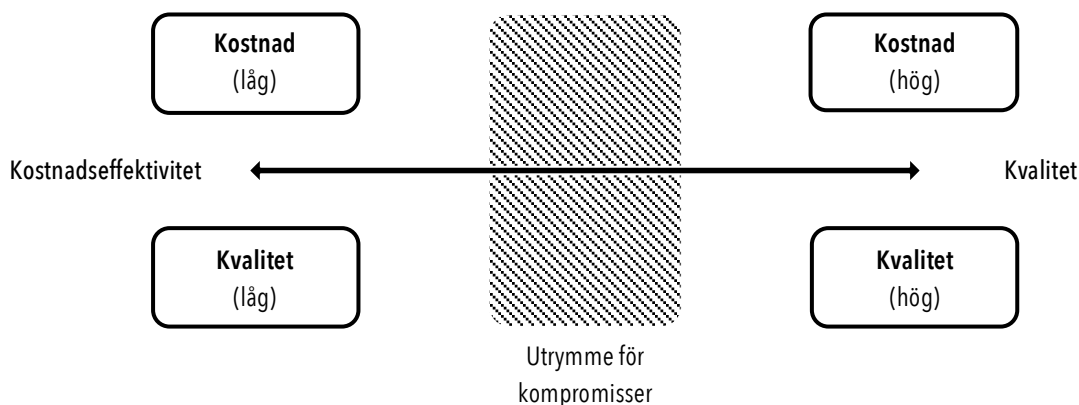
3.5.3 Revisionsbyrå

Revisionsbranschens utveckling har medfört att revisionsbyråerna numera bedrivs som en affärsverksamhet som omfattas av marknadsregler enligt nationalekonomiska teorier om utbud och efterfrågan (Power, 2003). Det innebär att byråernas lönsamhet beror på förhållandet mellan det debiterade revisionsarvodet och kostnaden för att utföra revisionsuppdraget. För att upprätthålla en tillfredställande lönsamhet måste byråerna således antingen debitera klienten mer eller minimera kostnaden för revisionen (McNair, 1991). Då kostnaden för de tjänster som revisionsbyråerna tillhandahåller framförallt påverkas av nedlagd tid och andelen mindre erfaren personal torde en omfattande kostnadsminskning ha en negativ inverkan på revisionskvaliteten (Otley & Pierce, 1996; Sweeney & Pierce, 2004; Boyd, 2004; Svanberg & Öhman, 2013). Även då byrån kan minska kvaliteten av revisionsuppdragen för att göra kortsiktiga vinster, har revisionsbyrån samtidigt ett intresse i att upprätthålla kvaliteten. Därmed, ifall samhället börjar betvivla kvaliteten och integriteten för revisionen, skadas även revisionsbyråns rykte (Holmström, 1984).

För att hantera konflikten har ansvaret till stor del lagts på de enskilda revisorerna, vilket betyder att revisorer inom varje uppdrag ska säkerställa revisionskvaliteten samtidigt som högsta möjlig kostnadseffektivitet ska eftersträvas. Följande förhållande mellan revisorn och revisionsbyrån innebär enligt (McNair, 1991) att ett agent- och principalförhållande uppstår, där revisorn har ett ansvar gentemot revisionsbyrån. Av *Figur 3.2* följer en illustration av de kompromisser revisorn ställs inför vid genomförandet av revisionen. I enlighet med agentteorin kan konflikten frambringa incitament hos den enskilde revisorn att agera kvalitetshotande sett till revisionsbyråernas förväntningar. Går det för långt kan den enskilde revisorn till och med åsidosätta revisionsbyråns förväntningar eftersom det anses vara ogenomförbart. För att säkerställa kvaliteten utvärderar byråerna kontinuerligt

revisorerna i slutet av varje revision för att minska risken för beteenden som kan hota kvaliteten (Sweeney & Pierce, 2004).

Figur 3.2 - Revisorns handlingsutrymme för att hantera konflikten enligt McNair (1991)



Är revisorn starkt integrerad i revisionsbyrån, kommer denne då etiska konflikter uppstår, rimligen fatta beslut som sammanfaller med det beteende som förväntas av revisionsbyrån. Lord och DeZoort (2001, s. 216) menar att:

“Även om revisorer uttryckligen begriper deras professionella ansvar, kan de välja att handla oetiskt för att säkerställa en positiv prestationsutvärdering eller att helt enkelt ses som en lagspelare.”

Har den enskilde revisorn däremot en större hängivelse för professionella värderingar, kommer denne sannolikt motstå press från revisionsbyrån och därmed upprätthålla sin professionalism framför revisionsbyråns affärsmässiga mål. Hur avvägningen mellan kommersiella och professionella konflikter behandlas avspeglar sig i organisationskulturen och överförs, antingen explicit eller implicit, till alla revisorer i organisationen. Därmed antas att det sätt som revisorer löser dessa konflikter på avsevärt påverkar kvaliteten på revisionen (Davenport & Dellaportas, 2009).

Med anledning av att revisionskvaliteten är svår att mäta, är det framförallt revisionsbyråernas anseende som möjliggör anskaffandet av klienter samt ökar chansen att behålla samt utöka marknadsandelar i branschen (Wilson & Grimlund, 1990). DeAngelo

(1981) menar att Big Fours anseende är mer värdefullt till följd av att deras goda anseende medför att de kan ta ut ett prispremium. Det betyder att en sämre utförd revision har en större negativ inverkan på de stora revisionsbyråernas anseende än för de mindre (DeAngelo, 1981).

Medan revisionskvaliteten är likvärdig inom Big Four, kan revisorer på större kontor uppnå en högre kvalitet än på mindre kontor (Francis & Yu, 2009). Den främsta anledningen är att de större kontoren i högre utsträckning har tillgång till specialister, har anställda med mer erfarenhet av noterade bolag och därmed är de bättre lämpade att upptäcka oegentligheter i revisioner. Följaktligen har de mindre kontoren i Big Four färre specialister och mindre resurser att tillgå, vilket leder till att de har sämre möjligheter att upptäcka felaktigheter i revisioner (ibid.). Kontorens storlek har enligt Choi *et al.* (2010) även betydelse för i vilken utsträckning revisorer tillgodoser press från klienter. Eftersom de större kontoren ofta har en mer omfattande kundkrets, tenderar de att vara mindre ekonomiskt beroende av en viss klient. Därmed är de också mindre benägna att tillgodose en klients påtryckningar.

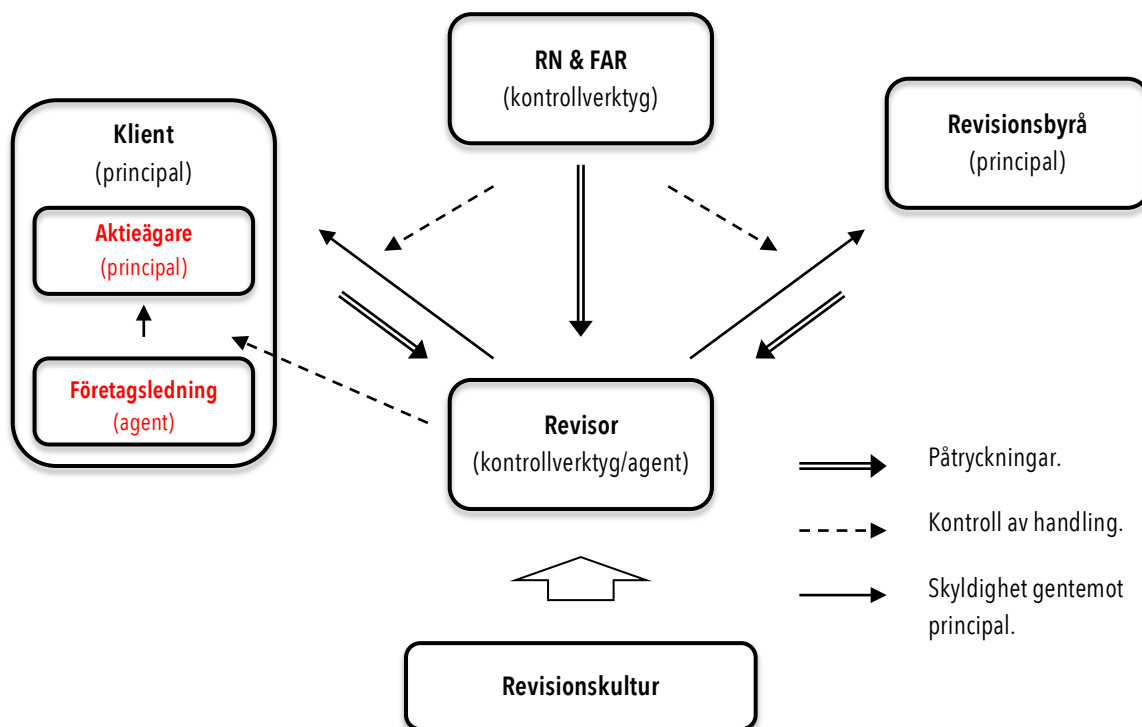
Den enskilde revisorn verkar i en omgivning där byråns organisatoriska klimat och revisorns professionella omdöme påverkar dennes handlingar (Schroeder & Imdieke, 1977). Det är sedan detta klimat som sätter gränserna för vad som är acceptabelt och inte acceptabelt (Jenkins *et al.*, 2008). POB (2000) menar här att ledningens föredöme ("tone at the top") har en stor inverkan på huruvida det organisatoriska klimatet förespråkar kvalitet eller kostnadseffektivitet. Därtill menar Jenkins *et al.* (2008) att även då en revisionsbyrå har ett övergripande klimat finns det skillnader mellan de enskilda kontoren inom de stora revisionsbyråerna. Därmed torde det finnas skillnader för revisorers uppfattningar beroende på vilket kontor de arbetar på.

3.6 Studiens teoretiska referensram

I nedanstående *Figur 3.3* presenteras studiens teoretiska referensram. Den teoretiska referensramen kan betraktas som en avgränsad teoretisk modell som är utformad i avsikt att besvara uppsatsens frågeställning. Utformningen av referensramen har gjorts med

utgångspunkt i befintlig teori och tidigare empiriska studier som presenterats i kapitlets tidigare avsnitt. Den teoretiska referensramen har legat till grund för vilken data som samlats in vid intervjuer och enkätundersökning samt hur den sedan har analyserats.

Figur 3.3 - Multipla agentteorin: Revisorns roll & påtryckningar



Enligt studiens *multipla agentteori* agerar den enskilde revisorn både som agent mot klienten (aktieägare och företagsledning) och som kontrollverktyg enligt Antles (1982) *revisorn som ekonomisk agent*. Vidare är revisorn även agent gentemot sin revisionsbyrå enligt McNair (1991) och därtill kontrollerar RN och FAR revisorns relation till sina principaler (Sundgren & Svanström, 2011). Att uppträda som agent innebär att revisorn har skyldigheter gentemot sina principaler och för att tillfredsställa de båda kan det uppstå en konflikt med hänsyn tagen till kostnadseffektivitet och kvalitet mellan principalernas och revisorns intresse (McNair, 1991). I och med revisionsbranschens prispress kan den enskilde revisorn uppleva påtryckningar från revisionsbyrån (Sweeney & Pierce, 2004) samt klient (Nelson, 2006) och det är troligt att revisorn kommer uppträda på olika sätt beroende på demografiska faktorer såsom ålder, erfarenhet, kön, byråtillhörighet, arbetsort samt om revisorn är godkänd/auktorerad eller partner (bl.a. Rest, 1979; Bedard, 1991; Betz *et al.*, 1989; Francis &

Yu, 2009; Jenkins *et al.*, 2008; Koch *et al.*, 2012). En revisors uppfattningar och handlingar torde även influeras av bland annat revisorns egenintresse, dess etiska och moraliska ståndpunkter samt den revisionskultur som revisorn verkar i (bl.a. Moizer, 1997; Gaa, 1994; Arnold *et al.*, 1999).

4 RESULTAT AV INTERVJUER

Detta kapitel introducerar uppsatsens empiriska intervjuresultat. Avsnittet inleds med att intervjurespondenternas bakgrundsinformation kort presenteras. Resultatet är därefter indelat i olika teman där respondenternas uppfattningar och åsikter framförs. Avsikten med uppdelningen är att främja och underlätta läsarens förståelse av empirin samt det kommande analyskapitlet.

4.1 Bakgrundsinformation

Nedanstående tabell (Tabell 4.1) visar en sammanställning av respondenternas bakgrundsinformation samt karaktäristisk data för intervjuerna. Den effektiva intervjutiden för samtliga intervjutillfällen var mellan 50-70 minuter. Den avslutande kolumnen, vilken benämns attribut, beskriver respondenternas utmärkande egenskaper som ligger till grund för dels presentationen av resultatet nedan och dels analysen i Kapitel 6.

Tabell 4.1 - Sammanställning av intervjurespondenter

| Resp. | Titel | Kön | Antal år som aukt. revisor | Antal år i revisionsbranschen | Arbetsområde | Erfarenhet | Attribut |
|-------|-------------------------|-----|----------------------------|-------------------------------|--|---|---|
| A | Aukt. revisor & Partner | ♂ | 26 år | 31 år | Risk management partner - innefattar att vara proaktiv och se risker samt hjälpa till i situationer där Revisorsnämnden är inkopplade. Ansvarar för besvärliga situationer (ex. polisförhör) som kan uppstå. | Tidigare varit gruppchef och kontorschef på flera kontor. | (Partner ^A , lång erfarenhet, ♂) |
| B | Aukt. revisor & Partner | ♀ | 24 år | 30 år | Ansvarig för revisorer i södra Sverige. Arbetar mycket med utveckling av de egna medarbetarna. | Haft flertalet interna roller så som avdelningschef, ekonomiansvarig, rekryteringsansvarig, planerings-ansvarig samt kontorschef. | (Partner, lång erfarenhet, ♀) |
| C | Aukt. revisor | ♂ | 33 år | 39 år | Hälften ägnas åt revision och kundfrågor, hälften åt diverse interna specialistfunktioner | Åtskilliga ledande befattningar, däribland kontorschef Tidigare varit partner under en 20 års tid. | (Aukt. revisor, längst erfarenhet, ♂) |

| | | | | | | | |
|----------|-------------------------|---|-------|-------|--|--|---|
| D | Aukt. revisor & Partner | ♂ | 21 år | 27 år | Arbetar med diverse uppdrag inom offentlig sektor, börsföretag, privata företag och utlandsägda företag. | Arbetat med olika typer av företag i vitt skilda branscher, med olika storlek och typ av ägarstruktur. | (Partner ^D , lång erfarenhet, ♂) |
| E | Aukt. revisor | ♂ | 3 år | 8 år | Arbetar främst med mindre ägarledda bolag men även publika bolag. | Inriktad mot bostadsföreningar. | (Aukt. revisor, kort erfarenhet, ♂) |
| F | Aukt. revisor | ♂ | 3 år | 8 år | Arbetar med små/medelstora ägarledda bolag samt stiftelser. | Inriktad mot offentlig icke-vinstdrivande verksamhet | (Aukt. revisor, kort erfarenhet, ♂) |

4.2 Revisionsbranschens prispress

Alla respondenter är överens om att det förekommer en prispress i revisionsbranschen och vissa anser att den är mer framträdande i Sverige ur ett internationellt perspektiv. Vidare anses prispressen vara större på mindre orter och det finns även en skillnad i revisionsarvodet beroende på om det är statliga och kommunala företag, ägarledda företag och noterade företag. Dessutom har prispressen lett till ett större fokus på väsentlighet och risk samt effektivitetsförbättringar för att upprätthålla kvaliteten i revisionen.

4.2.1 Finns det prispress?

När B började arbeta med revision fick revisorer inte sälja och marknadsföra tjänsten i samma utsträckning som idag och rollen som revisor var således väldigt bekväm. Möjligheten att marknadsföra revision tilläts 1985 och följden blev att priserna sjönk drastiskt. En betydande anledning var att revisionsbranschen inte var mogen för konkurrens, och priset, som sågs som det enda egentliga konkurrensmedlet, blev därmed lidande. A menar att den traditionella revisorn helt enkelt inte är en säljare, även om det givetvis finns revisorer som innehar dessa kunskaper.

“Vi är fyrkantiga och följer de regler som är uppsatta. I min värld är säljaren en visionär som bara ser möjligheterna.”

– Revisor A (Partner^A, lång erfarenhet, ♂)

I Sverige var prispressen särskilt framträdande enligt B, eftersom det i många fall uppstod diskussioner med internationella kollegor om att de inte ville utföra revisioner till det låga revisionsarvode som rådde på den svenska marknaden. E menar att prispressen är tydlig i jämförelse med andra länder, men samtidigt är oberoendereglerna betydligt starkare och svårare att hantera i exempelvis USA och således anser han det vara givet att revisionsarvodena är högre än vad de är i Sverige. D beskriver hur arvodet har utvecklats:

“Timpriserna var lägre förr men det totala arvodet var väl i fas med vad det är idag, trots 27 års inflation. Det är helt galet vilken skillnad det är.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

Upplevelsen hos C är att det idag är en väldigt stor skillnad både vad gäller tiden och priset jämfört med hur det var då han inledde sin karriär. Tidigare var det inte lika brådskande att färdigställa arbetet, men det har skruvats upp oerhört och nuförtiden ska allt vara klart tidigt på året vilket i princip blir en praktisk omöjlighet för revisionsbyråerna. Vidare ser han stora skillnader i prispressens omfattning och att diskussionen angående revisionsarvodet och revisorns roll idag uppdragas på ett sätt som tidigare inte var tänkbart.

“Under i alla fall de 10 första åren i yrket så var revisionsarvodet en helig sak som företagsledningarna aldrig diskuterade. Man kunde inte heller tänka sig att byta revisor, det hände väldigt sällan.”

– Revisor C (Aukt. revisor, längst erfarenhet, ♂)

4.2.2 Hur ser prispressen ut?

Enligt D är prispressen mer påtaglig på mindre orter än i Stockholm och den stora förändringen i pris för mindre kontor har kommit i och med att revisionsplikten försvunnit. Dock har utvecklingen inte skett dramatiskt, utan de flesta klienter är nöjda med sin revisor och tjänsten som utförs. Han tror istället att den stora effekten kommer att komma i att nya företag startar upp utan revisor. Även A gör gällande att det främst är på de mindre uppdragen som prispressen är stor. Vissa moment i revisionen kräver sin tid och C märker

att mindre aktörer i många fall säger att de kan göra uppdraget till ett orimligt lågt pris. Big Four kan inte komma ner till de mindre revisionsbyråernas nivå eftersom Big Fours kvalitetskontroller i många fall ligger över det som ISA kräver. D beskriver hur RN och interna kvalitetskontroller motverkar prispressen:

“Man måste upprätthålla kvalitet i revisionen för vem vill ta risken att ha skrivit en ren revisionsberättelse för ett företag som inte är friskt. Intressenter förlorar pengar, ens eget rykte är förstört och till råga på allt så kan man bli stämd. Revisorsnämnden övervakar revisorer, det finns interna kvalitetskontroller i Big Fours globala nätverk och byråer i branschen har blivit skadeståndsskyldiga och förlorat pengar. Det är det som motverkar prispressen och tack och lov finns de krafterna.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

Sedan prispressens början har B upplevt att den ständigt varit närvarande och aldrig avtagit. Skillnaden som går att utläsa gentemot tidigare är att revisorer lärt sig att hantera prispressen och således minskat förekomsten av interna problem. Hon beskriver situationen enligt följande:

“Vi hade ett lågt arvode från början om man jämför internationellt, men det vi gör nu är att vi har lärt oss att det inte är ett framgångskoncept att komma till kund med olika arvoden i olika delar av världen. Så ska man in i en offert lägger man extremt mycket tid på att förhandla arvoden först.”

– Revisor B (Partner, lång erfarenhet, ♀)

4.2.3 Hur upplevs prispressen?

I början av 2000-talet upplevde C att revisionsarvodet var extremt lågt och att kvaliteten då definitivt blev lidande. Även om interna effektiviseringar har inneburit att situationen idag är mer hanterlig anser han att lönsamheten idag är betydligt sämre än för 25 år sedan och tror att den framtida utmaningen för att förbättra lönsamheten ligger i att *“förklara för klienterna att man inte bara [kan] se på arvodet, utan även på tillgänglighet och kvalitet”*. Personligen tycker F att hela branschen är dålig på att förmedla för klienter vad revisorer

utför. Det finns en del tjänster med värde i som klienter inte ens märker av och där tror han att alla i revisionsbranschen har en uppgift i att bli bättre på att kommunicera värdet. I de fall A och D vill ha ett visst revisionsuppdrag använder de priset av strategiska skäl. Men för att få använda sig av pris som konkurrensmedel måste det förankras i affärsledningen på revisionsbyrån då det förmodligen kommer resultera i ett uppdrag med negativ lönsamhet.

“Om jag får det här företaget får jag referenser som jag kan använda inom den här branschen och kan expandera inom ett segment där byrån inte tidigare har verkat. Därmed är jag beredd att ta en investering och erbjuda ett pris som är långt under vad man borde ta. Problemet är att detta agerande kan reta upp en annan stor spelare i segmentet, priserna börjar generellt gå ner och så har man rullat igång en snöboll som är svår att stoppa.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

Avseende revisionsarvodets betydelse menar C att det är väldigt olika huruvida arvodet är den avgörande faktorn då det finns flera olika sorters upphandlingar. Statliga och kommunala företag, som upphandlar enligt lagen om offentlig upphandling (LOU), kan vara väldigt fixerade vid revisionsarvodet. Även D och F anser att prispressen inom offentlig sektor är stor. LOU är ett kraftfullt verktyg för att hålla nere priserna och D har observerat att de som köper revisionstjänsten från offentlig sektor ibland saknar tillräcklig kompetens. Bland större privata företag, som inte är bundna till något regelverk för upphandling, finns det tillika en stor fixering vid revisionsarvodet anser C. Vad gäller noterade företag är revisionsarvodet av ytterligare mindre betydelse, även om det fortfarande är en stor faktor vid offerter. Istället har faktorer såsom kvalitet, tillgänglighet och erfarenhet en mer betydande roll än vid de två tidigare scenarierna.

Nuförtiden upplever B att revisionsarvodet ofta är den avgörande faktorn vid offerter. Förklaringen är att det är mycket svårt att särskilja revisionsbyråerna och hon anser att det som erbjuds från de olika revisionsbyråerna i många fall är likvärdigt. Därtill beskriver hon en situation där tre offerter från tre olika aktörer lämnades. Hennes revisionsbyrå lämnade en offert vars arvode understeg det tidigare revisionsarvodet med femton till tjugo procent medan de två andras revisionsarvode understeg föregående arvode med trettio, respektive femtio procent. I slutändan valde klienten den vars erbjudande understeg det föregående

revisionsarvodet med trettio procent. Ingen annan bransch fungerar så illa som revisionsbranschen i den meningen att det är helt orimligt att ta sig an ett revisionsuppdrag till ett trettio procent lägre arvode än tidigare. Det skulle innebära att revisionsbyrån har lurat klienten vid tidigare revisioner. I detta läge tror hon att det skulle vara bra att på något sätt motivera samt beskriva, antingen i revisionsberättelsen, eller någon annanstans, vad det är som gör att revisionen kan utföras till ett så pass mycket lägre arvode än tidigare. Vilka risker har försvunnit som gör att arvodet kan reduceras med trettio procent?

4.2.4 Vad är följderna av prispressen?

Trots att utvecklingen i revisionsbranschen inneburit större pris- och tidspress anser C att kvaliteten på revisionen är bättre idag än den var förr. Pressen på både pris och tid har medfört att revisionsbranschen varit tvungen att förändra och förnya sig. Tidigare bedrevs arbetet på ett relativt ineffektivt sätt och det lades mycket tid på tämligen meningslösa saker. Dock poängterar han att ineffektiviteten troligen var en följd av att det inte var någon som reflekterade över huruvida vissa moment egentligen var relevanta då dessa moment alltid hade genomförts av gammal vana. Alla revisorer menar att prispressen har lett till att klienten fått ta ett större ansvar vid förberedelser av data och materiel, vilket inneburit att kvaliteten ute hos klienterna även blivit avsevärt bättre. Utvecklingen är positiv enligt A och innebär att revisorer kan lägga tid på det som de är bra på att göra. Vidare anser han att interna hjälpmedel för att utföra revisionen har förbättrats markant, vilket medfört att det blivit mer fokus på väsentlighet och risk.

“Tidigare var mitt urval 20 000 transaktioner och ett stickprov på 200 gjordes. Numera är mitt urval 100 transaktioner och av dessa tittar jag på 10. Vi har helt enkelt blivit mer träffsäkra i vår revision och samtidigt går det i många fall snabbare.”

– Revisor A (Partner^A, lång erfarenhet, ♂)

Nyckeln till bättre lönsamhet inom revisionsbranschen är att fortsätta effektivisera och C anser att det främst ligger i revisionsbranschens egna händer. Om någon eller några av revisionsbyråerna börjar sänka arvodet till följd av skapat utrymme så är branschen tillbaka

i samma priskarusell som tidigare. Både B och C anser att RN har ett stort ansvar i framtiden vid kontrollen av revisorer, och beroende på vilka resurser de har, kan de ta reda på ifall kvaliteten påverkas av prispressen.

“Det är klart om man börjar vidta disciplinära åtgärder i parti och minut mot revisorer på de stora byråerna så tror jag att det blir självanerande. Då kommer alla att inse att om konkurrenten lägger ett pris på den nivån, så får de ta uppdraget för vi kommer inte att göra det, för då har vi snart inga revisorer kvar som inte är varnade av Revisorsnämnden. Jag tror att Revisorsnämnden kan stävja det här lite grann.”

– Revisor C (Aukt. revisor, längst erfarenhet, ♂)

En annan följd i avsikt att effektivisera och upprätthålla kvaliteten i en prispressad miljö har blivit att revisionsbyråerna numera väljer att förlägga mycket av de enklare revisionsuppgifterna utomlands där kostnaden för medarbetarnas löner är avsevärt mindre än de är i Sverige. C upplever att utvecklingen ökat stort de senaste två åren och att det inte kommer avta inom den närmaste framtiden. D förklarar att den amerikanska delen av revisionsbyrån har dotterföretag i Indien med tusentals anställda, men de arbetar inte på den indiska marknaden med indiska klienter. Istället arbetar de med amerikanska företag eftersom de redan har flyttat sina ekonomiavdelningar dit. *“Då kan man lika gärna ha indier till ett lågt pris eftersom de är unika i och med att de talar bra engelska”*. Däremot anser han att det inte fungerar på mindre klienter.

“Har jag en liten svensk klient med ett arvode på 100 000:- så kan inte jag ringa mina kollegor i Lettland om de kan ta hand om en del av revisionen. Verifikationerna är på svenska och vi är inte riktigt där än så att det fungerar. I en framtid när alla talar samma språk, har samma lagstiftning och redovisning kan man göra det.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

Enligt A är det i lågkonjunkturer förhållandevis enkelt att hålla nere lönerna för assistenter och revisionsbyråerna är väl medvetna om att revisorsassistent är ett yrke som agerar språngbräda för vidare karriär. Dock menar D att revisionsbyråerna inte kan sänka lönerna då de vill ha duktiga studenter som börjar arbeta hos dem. Vidare tror han att prispressen

inte kan bli värre men att det är svårt att uttala sig om framtiden. En tanke hos D och F är att revisionsplikten förändras så att lagstiftningen främst är till för nystartade företag.

“Sen tycker jag personligen att jag inte vill vara utsedd revisor av någon som måste ha mig på grund av lagkrav. Jag vill hellre att de ska komma till mig för att de tycker att jag är duktig och därför är jag positiv till att man slopade revisionsplikten. Det jag däremot funderar på är att alla små företag skulle behöva en revisor de två första åren eftersom det finns många lycksökare som inte kan någonting och har dålig ordning och reda. Så egentligen borde man ha revisionsplikt på alla nya företag de första två åren och sedan slopa det. Då har de fått en slags grundplåt i hur det fungerar. Det skulle jag kunna stå bakom.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

4.3 Konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet

Enligt alla respondenter utmynnar konflikten i att kvalitet alltid prioriteras över lönsamhet. Dessutom förutsätter klienter att Big Four levererar kvalitet i högre grad än mindre revisionsbyråer och respondenterna anser att det är viktigt för revisorer att förstå vad det är klienten vill ha ut av revisionen.

Auktoriserade revisorer blir kvalitetskontrollerade externt av FAR och RN. Dessutom menar A att revisionsbyrån gör egna kvalitetsgranskningar med kollegiala samtal där det utreds att de moment som ska vara en del av revisionen verkligen har utförts. Vidare finns det mål hos den enskilde revisorn som ska uppnås och i de fall revisionsbyrån anser att dessa inte har uppnåtts så straffas denne genom att den rörliga lönen sänks. Har revisorn ingen rörlig lön fördröjs istället karriärstegen uppåt i hierarkin.

För att kunna leverera värde i revisionen anser D att revisorer måste förstå vad det är klienter tycker är viktigt. Årligen utförs undersökningar på alla stora klienter om vad som var bra, dåligt och vad som kunde ha gjorts bättre. De brukar framhålla leverans i tid, rätt kompetens, att revisorn förstår deras bransch, att revisorn förstår deras verksamhet och att priset är vad som har utlovats. Vidare berättade han om en övning som genomfördes på revisionsbyrån där förväntningsgapet mellan revisor och klient tydliggjordes:

“Vid en intressant övning på kontoret satt ledande individer i byrån och skulle kreativt skriva på en tavla vad klienter tycker är det viktigaste vi kan erbjuda. Svar såsom hög integritet och tillgänglighet var vanliga faktorer och när vi var klara visade övningsledaren facit från tillfrågade klienter om vad de faktiskt tyckte var det viktigaste. Näst högst upp i ordningen återfanns pris och ingen i våra grupper hade ens skrivit ned priset som en faktor. Kontentan är att vi är så fokuserade på det värde vi levererar i revisionen att vi inte ens hade tänkt tanken att pris faktiskt är väldigt viktigt för klienter.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

B och E tror att klienten förutsätter kvalitet och i ännu högre utsträckning när det gäller Big Four i jämförelse med mindre revisionsbyråer. Faktorer som B tror att klienten värderar är tillgänglighet, proaktivitet och relationen i förhållandet. De uppskattar att en dialog förs och att relevanta frågor ställs, vilket får dem att tänka till. När hon började som revisorsassistent var hennes bild av revision att det handlade om siffror, men det handlar om människor och därför tror hon att klienten värdesätter relationer. A anser att klienter värderar en kostnadseffektiv revision varierande:

“Du träffar på mindre företag som är genuint ointresserade medan större företag ligger på en helt annan professionell nivå. I mellankategorin finns det möjlighet att bära kostnaderna på revision och där har vi den största svårigheten att förklara vad vi tillför. Det handlar helt enkelt om att ta sig tid och berätta vad revisionen går ut på. En rimlig kommunikation som visar på hur det är i just detta företag.”

– Revisor A (Partner^A, lång erfarenhet, ♂)

Även om prispressen ständigt är närvarande och påverkar revisionsbyråernas lönsamhet negativt upplever B att omfattningen av revisionen aldrig påverkas. Istället menar hon att revisionens kvalitet är av oerhört stor betydelse vilket också innebär att nödvändig tid läggs på revisionen. Revisionen utförs alltid enligt de riktlinjer som finns, även i de fall då lönsamheten blir lidande och kalkylen inte går ihop.

“Det handlar om att kunna gå hem och sova gott och se Revisorsnämnden i ögonen när de knackar på. Då hjälper det inte att säga att vi inte hade mer pengar.”

– Revisor B (Partner, lång erfarenhet, ♀)

Emellertid menar hon att det inte går att bedriva en verksamhet där revisionsbyråerna inte är lönsamma. Det är således viktigt för dem att även fokusera på kostnadseffektiviteten. Bortser revisionsbyråerna från den och inte hittar mer effektiva sätt att styra verksamheten finns det inte någon mening i att fortsätta bedriva företaget. Här uttrycker hon sin oro och menar att det måste till en förändring i branschen:

“Jag skulle nästan vilja se att branschen tar tag i det här och att vår branschorganisation eller Revisorsnämnden tar tag i detta. Att de i sina granskningar tittar på; men herregud, how low can you go? Alltså vi är där.”

– Revisor B (Partner, lång erfarenhet, ♀)

4.4 Upplevd press inom yrkesverksamheten

4.4.1 Hur upplever revisorer kravbilden?

Kravbilden för revisorer i Sverige har förändrats avsevärt och respondenterna upplever att kraven är högt ställda. Revisionsbyråerna har dock svårt att förmedla de ökade kraven till klienter och de får därmed i hög grad ta de ökade kostnaderna själva. På sikt kan det bli svårt att locka högpresterande studenter till yrket och ett annat stort problem i branschen är underrapportering av tid.

“För en tid sedan vid en middag kom frågan upp om vad som är det tuffaste yrket som finns. Då stack jag ut hakan och sa att det är revisorn. De andra bara skrattade och menade att revisorer inte gör någonting alls utan bara lyfter feta löner. Sedan berättade jag om skadeståndssituationerna, de hårdare lagkraven, om revisorsrotation, hur Revisorsnämnden utökat sina kvalitetskontroller, finansinspektionens dito och den mediala bilden av revisionsbyråer. Attityden kring middagsbordet förändrades markant.”

– Revisor A (Partner^A, lång erfarenhet, ♂)

A menar dock att revisor förmodligen inte är det värsta yrket som finns, men det är inte så bekymmerslöst som många kanske tror. Det leder till en påfrestning för de anställda och de som inte klarar av pressen väljer ett annat yrke. Vidare anser han att revisionsbyrån är

väldigt bra på att stötta enskilda individer men samtidigt medför den höga pressen att det på sikt kan bli svårt att locka högpresterande människor till yrket, vilket är ett bekymmer för revisionsbranschen. B tycker att revisor alltid varit ett ganska tufft yrke. Att vara revisor innebär att man utsätts för extrema krav och det är inte enkelt att hantera. Även om det finns livlinor, i form av ansvarsförsäkring och rådgivning från mer erfarna kollegor, så är det i slutändan ens eget ansvar. Det innebär att revisorn ofta brottas med svåra frågor där denne måste hitta en balansgång mellan olika alternativ, vilket är påfrestande. Vidare menar hon att kravbilderna har ökat markant. Utvecklingen är dock svår att förmedla till klienter och därmed får revisionsbyråerna i hög utsträckning ta kostnaderna som de ökade kraven medför. Enligt henne innebär det ytterligare påfrestningar att inte ha möjlighet till att ta fullt betalt. *“Om jag lägger ner mycket tid, gör ett bra jobb och nyttjar resurser för en miljon men sedan bara får en halv miljon betalt, så är det klart det är oerhört påfrestande.”*

A förklarade att det dels finns externa krav som innefattar svensk lagstiftning, svenska normer och RN, dels finns det interna krav inom revisionsbyrån. De externa kraven är inte för högt ställda, däremot är de interna kraven mycket mer långtgående. I och med att de interna kraven i stor utsträckning är globalt utformade innebär det att kraven avser täcka områden som för svenska revisorer i mångt och mycket inte är av betydelse. Även om anpassningar ständigt sker menar han att många svenska revisorer upplever kraven som väldigt omfattande. D är av samma åsikt och tillägger att media är en stor påfrestning för revisorer.

“Revisorer ska alltid vara fläckfria och främst två saker har förändrats i vårt yrke. Efter Sarbanes Oxley Act började Revisorsnämnden övervaka oss på ett hårdare och tuffare sätt. Sedan har massmedia stort fokus på vår bransch och främst i Stockholmstidningar har de skrivit mängder med artiklar. Då och då har de rätt, ibland har de delvis rätt och ibland har de helt fel.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

Ett annat stort problem i revisionsbranschen är underrapportering av tid enligt A och F. För att revisorer ska kunna bedöma lönsamheten på ett uppdrag är det viktigt att alla anställda rapporterar korrekt antal timmar. I annat fall blir budgeten för kommande offert felaktig då

den bygger på felaktiga parametrar. Anledningen till att fenomenet förekommer är främst på grund av att revisorer vill verka bättre än vad de är. Dock menar A att grupperna inte är större än att det syns om samma person sitter längre än vad tidrapporten säger. Då det upptäcks tas alltid samtal med individen där revisionsbyrån gör vad den kan och förklarar hur viktigt det är att inte underrapportera. På storstadskontoren, där han själv har arbetat, är fenomenet vanligare eftersom vassare armbågar förekommer mer frekvent där än på mindre orter.

4.4.2 Upplever revisorer press från klienter?

Vissa har upplevt press från klienter medan andra inte känt av fenomenet och således skiljer sig svaren en del åt. Dock är alla överens om att press från klienter är väldigt ovanligt och att det centrala är den enskilde revisorns integritet.

Det förekommer enligt A och C att företagsledningar försöker få revisorer att ändra sin åsikt. Skulle dock en revisor inte stå upp för sin åsikt även om denne vet att åsikten är korrekt bör revisorn fundera över sitt yrkesval. Enligt B förekommer det flertalet fall där revisorer och klienter kan ha olika åsikter angående enskilda poster men hon har aldrig upplevt att klienter försöker påverka hennes revisionsberättelse eller slutsats. Vidare menar hon att det skulle innebära slutet för revisionsbranschen om revisorer börjar bli utbytta av klienter i de fall de inte går med på klienters önskemål.

“Det är jag som ska sova om natten, inte kunden. Det är jag som ska sova om natten. Man får aldrig glömma det! Som jag var inne på innan är det ett ensamt jobb och det är tufft många gånger, men om jag ska ligga sömlös så ska det inte vara för kunden säger till mig vad jag ska göra.”

– Revisor B (Partner, lång erfarenhet, ♀)

Däremot menar C att det går att måla upp ett scenario där företaget säger till revisorn att om denne inte redovisar ett visst resultat eller en viss soliditet kommer banken att säga upp krediten, vilket resulterar i att företaget går i konkurs och revisorn tappar uppdraget. Men i

dessas frågor menar han precis som B att revisorers integritet har en avgörande betydelse för utfallet.

“Tycker man att det är ett väsentligt fel så måste man ange det i sin revisionsberättelse även om man riskerar att kastas ut på första bästa bolagsstämma efter det. Sedan förstår naturligtvis jag också, det är klart det finns fall då revisorn fegar till sig och försöker hitta något skäl till att det trots allt inte var fel trots att det är fel. Det är klart att det förekommer, det skulle vara konstigt annars.”

– Revisor C (Aukt. revisor, längst erfarenhet, ♂)

Kan inte klienten acceptera åsikten så har de inget förtroende för revisorn och sparkar de inte revisorn så bör denne avgå enligt A och F. Avseende press från mer eller mindre betydelsefulla klienter hoppas A att det inte finns någon skillnad. *“Jag kan inte se att en sådan situation kan förekomma, men jag kan givetvis inte tala för alla revisorer. Jag kan inte ens tala för alla på min byrå. Vi säljer ju förtroende”*. Att en revisor är mer benägen att tillgodose en större klient anser C däremot vara naturligt. Det är trots allt en mänsklig reaktion på ett handlande och allt annat lika är det givet att en revisor använder tiden till en klient som är viktigast för denne eller för revisionsbyrån. Att inte göra så skulle kunna ses som tjänstefel, exempelvis om en stor klient förloras så kan det ju resultera i att revisionsbyrån får säga upp några anställda. Däremot har han personligen inte upplevt att klienter på något sätt utnyttjar sin betydelse för revisionsbyrå. E väljer istället att vända på frågan:

“Man kan ju tänka såhär att desto större kunden är desto större risk är det att skriva en felaktig revisionsberättelse eftersom det blir publikt på ett helt annat sätt om det skulle upptäckas. Då kan man vända på steken så att man då skulle acceptera mer bland de lägre bolagen med motiveringen; vem bryr sig egentligen?”

– Revisor E (Aukt. revisor, kort erfarenhet, ♂)

Att revisorer i högre utsträckning skulle tillgodose en större klients önskemål tycker B är en större risk för revisorer. Hon redogjorde för ett scenario där klienten inte ville redovisa som hon önskade. Scenariot slutade i att klienten till sist bokade som hon ville, men hon avgick efter att ha avgivit en ren revisionsberättelse. Att avsluta något innan revisorn vet att det är

rätt är något som hon aldrig skulle göra. Den ståndpunkten är så djupt grundad i henne att hon skulle vara beredd att ta vilken strid som helst med klienten, eftersom det viktigaste i slutändan är att inte skjuta sig själv i foten.

“Yrkesstoltheten bland revisorer är enorm och det är viktigt att man inte glömmer bort det när man pratar om prispress. [...] Vi kan i princip revidera det gratis, men vi kommer att leverera en fullgod revision.”

– Revisor B (Partner, lång erfarenhet, ♀)

För den revisor som utför en dålig revision finns det enligt D två typer av ansvar: ett ekonomiskt och ett personligt ansvar. RN kan utfärda en disciplinär åtgärd eller ta auktorisationen och det ekonomiska ansvaret gör sig tillkänna genom att om *“någon stämmer byrån [så] blir påskrivande revisor förmodligen av med delägarskapet. Man kan dra en parallell till skadeståndsfällen i branschen. Åtminstone i det ena fallet tror jag att det är individen som fattat beslutet helt själv.”* Dock menar han att påtryckningar inte är vanliga och att revisionsbyrån aldrig skulle upplysa en klient om oetiska vägval för att *“det är så liten risk att det upptäcks”* och *“skriv inte någonting om det så att ni inte väcker några frågetecken”*.

Om klienten är av en viss uppfattning i en fråga och revisorn har en annan åsikt kan det bli problematiskt om det avser ett väsentligt fel. Då är det enligt D viktigt att sätta ner foten och förklara att det inte är rätt då det handlar om revisorns integritet.

“Om ett företag envisas med att ta upp sitt varulager till 3 miljoner kronor fastän att jag med den information jag erhållit kommit fram till att det inte kan vara värt mer än 2 miljoner så går jag tillväga på två sätt. Om företag A har 300 000:- i eget kapital och en årsvinst på 50 000:- är det en väsentlig post för företag A och då måste jag som revisor säga att de får skriva ned lagret för annars skriver jag att den är felaktigt värderad. I företag A blir det en oren revisionsberättelse och jag får inte lov att tumma på integriteten. Intressenter som baserat sina affärer på grund av den rena revisionsberättelsen kan förlora pengar på det och jag kan själv råka ut för problem. Om företag A istället har en årsvinst på 100 miljoner kronor så hade jag istället sagt att lagret är felaktigt värderat och ni får se över era rutiner vid värdering av varulager.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

4.4.3 Upplever revisorer press inom revisionsbyrån?

Respondenterna ser vanligen de överordnades åsikter som stöd och att de bistår med kvalificerad kompetens i svåra frågor. Dock förekommer det speciella situationer där enskilda revisorer upplever att ens revisionsbyrå i viss utsträckning påverkas av överordnande. Däremot är det inte speciellt vanligt och om det händer är det för det mesta på grund av tidspress. Nedan beskriver C då just en sådan speciell situation uppstod:

”Det var en väldigt stor kund [...] som hade en relativt ung auktoriserad revisor som hade fått ta över detta uppdrag i samband med ett generationsskifte. Det var en synnerligen plikttrogen och duktig revisor [...] Till en början var det att bolaget hade gjort fel, eller de ville göra på ett visst sätt och det hade att göra med hur man skulle visa mot banken. Revisorn konstaterade att det faktiskt stred mot gällande redovisningsnormer. Kunden vägrade ändra och revisorn sa att om inte ni ändrar så kommer jag att anmärka detta i er revisionsberättelse. Där förekom det, jag ska inte säga påtryckningar men åtminstone så tyckte väl en del mera ledande personer inom byrån att den här revisorn trots allt skulle acceptera det där. [...] Kunden hade då sagt att då får ni (byrån) inte vara kvar som revisor hos oss efter det här året om ni inte går med på det här. Men han gav sig inte och vi förlorade kunden som var en av kontorets absolut största kunder.”

– Revisor C (Aukt. revisor, längst erfarenhet, ♂)

Om en revisor kommer till ett problem som denne inte känner till så anser D att regelverken först ska konsulteras och sedan ska revisorn gå till en specialist. När problemet är klargjort förs en dialog med klienten och är de av samma åsikt så går revisionen vidare. Är dock klienten av en annan uppfattning och revisorn inte kan leva med deras åsikt så går denne till en senior kollega eller revisionsbyråns revisionsråd.

”När det gäller svåra frågor gällande viktiga klienter går jag rutinmässigt till det kloka rådet och de sitter nära företagsledningen i min byrå. Teoretiskt sett skulle det kunna hända att de skruvar sitt omdöme i just denna situation för att de tittar av rent affärsmässiga skäl. De har indirekt nytta [...] av den här klienten i egenskap av partners. Men jag vill inte ens spekulera i om det är så i praktiken.”

– Revisor D (Partner^D, lång erfarenhet, ♂)

Fenomenet att överordnade påverkar revisorers åsikter förekommer enligt A eftersom revisionen sker under stor tidspress. Alla är individualister och människor är olika duktiga på att låta alla ha en åsikt, men förhoppningsvis uppkommer dessa situationer omedvetet eftersom alla i gruppen ska få göra sin röst hörd. E tror att den personliga integriteten är viktigare än att revisorn skulle svärta ner revisionsbyråns namn om denne skulle avge en oren revisionsberättelse och det visar sig att revisorn har gjort en felaktig bedömning.

“Det finns en korrelation däremellan, men jag tror inte att det finns en risk att man skulle påverkas av byrån i den utsträckningen att man skulle avge en felaktig revisionsberättelse. Men det är klart att skulle jag vilja avge en oren revisionsberättelse och byrån tycker att den borde vara ren, jag vet inte. Jag tror [...] Jag har aldrig hört att det har hänt någonsin.”

– Revisor E (Aukt. revisor, kort erfarenhet, ♂)

4.5 Sammanställning av resultatet från intervjuerna

Tabell 4.2 - Sammanställning av intervjuerna

| Resp. | A | B | C | D | E | F |
|---|--|--|--|--|---|--|
| Revisionsbranschens prispress | Det finns alltid någon aktör på marknaden som dumpar priset. | I Sverige är prispressen särskilt framträdande. | Det är väldigt stor skillnad idag i jämförelse med tidigare. | Prispressen är mer påtaglig på mindre orter än ex. Stockholm. | Prispressen är tydlig om man jämför med andra länder. | I offentlig sektor är prispressen tydligare än i ägarledda företag. |
| Konflikten mellan kostnads-effektivitet och kvalitet | Allt ska hålla en viss typ av kvalitet och det jobbar vi jättemycket med. | Kvalitetsfokus är oerhört starkt - "Handlar om att gå hem och sova gott och se RN i ögonen när de knackar på." | Överordnade är att upprätthålla kvalitetsnivån. | Ingen vill ta risken att ha skrivit en ren revisionsberättelse då företaget inte är välmående. | Kvalitet är oerhört viktigt och det tummar man aldrig på. | Mitt främsta mål är att leverera revision av bra kvalitet och en tjänst som klienten uppskattar. |
| Kravbild | Tuffare och tuffare (tuffare lagkrav om rotation, medias bevakning, RNs utökade kvalitetskontroller). | Extrema krav (allt ska vara gjort i tid & kontrollen från myndigheterna har blivit tuffare). | De externa kraven är inte för högt ställda däremot är de interna kraven mycket mer långtgående. | "Vi ska vara fläckfria" – RNs övervakning är hårdare och tuffare + massmedia har ett större fokus på revisorer nu. | Förväntansgapet är för stort, vilket innebär de mediala kraven är skeva. | De legala kraven är inte för högt ställda men det finns ett förväntningsgap på vad klienter tror vi utför och vad vi faktiskt gör. |
| Upplevd press från klienter | "Jag kan inte se att en sådan situation kan förekomma" | Man kan ha olika åsikter, men att klienter påverkar har aldrig upplevts. | Förekommer att företagsledning försöker få revisorn att ändra sin åsikt. | Påtryckningar är inte speciellt vanligt. | Desto större klient, desto större risk för revisorn. | Man kan ha olika åsikter men på större uppdrag finns alltid en oberoende kvalitetsperson. |
| Upplevd press från byråer | Självklart händer det, tidspressen är stor och det är svårt att få alla delar att passa ihop i alla situationer. | Här hos oss känner jag inte att någon styr hur mycket vi får ut i förhållande till vårt kalkylpris. | Det förekommer i speciella situationer, men är inte speciellt vanligt. | Teoretisk kan det hända, men jag vill inte ens spekulera i om det är så. | Tror inte att det finns en risk att man påverkas av byrån så att man avger en felaktig revisionsberättelse - aldrig någonsin hört att det hänt. | "Inget som jag har stött på" utan som revisor måste man stå för de synpunkter som man avger. |
| Upplevd press att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens | Det är helt uppenbart, annars hade inte revisorer blivit av med sin auktorisation. | I vissa lägen så får man koppla in experter. | Framförallt är det mindre byråer & större byråer på mindre orter som tar an sig klienter utan kompetens. | Det finns kvalitetssystem där allt arbete som utförs av en yngre medarbetare granskas av seniora kollegor. | På större byråer så finns kompetensen och då tar man hjälp av någon. | Det kan säkert förekomma, exempelvis inom revisioner som kräver någon form av specialistkompetens. |

5 RESULTAT ENKÄTUNDERSÖKNING

Kapitlet presenterar resultatet från enkätundersökningen. Initialt framställs den beskrivande statistiken för att ge läsaren en överblick av resultatet. Därefter följer en bortfallsanalys samt en redogörelse för det justerade respondentunderlaget. Resultatet presenteras utifrån samma teman som använts vid föregående kapitel.

5.1 Beskrivande statistik

De demografiska faktorer från respondenterna som medverkat i enkätundersökningen presenteras nedan i en sammanfattande tabell (Tabell 5.1). Totalt antal respondenter i enkätundersökningen uppgick till 96 stycken. Av tabellen nedan kan det utläsas att en övervägande del av respondenterna var män (75 procent), medan antalet kvinnor bara representerade en fjärdedel. De flesta respondenterna var mellan 30-40 år samt 31-50 år där de båda grupper representerade 31,3 procent vardera. Även respondenternas olika revisionsbyråer kan urskiljas, där PwC (40,6 procent) och KPMG (33,3 procent) tillsammans är arbetsplats för 73,9 procent av respondenterna. Tabellen visar vidare att majoriteten av respondenterna (61,5 procent) var förhållandevis erfarna med en erfarenhet som auktoriserad eller godkänd revisor överstigande 11 år. Däri hade den största andelen (32,3 procent) erfarenhet som översteg 20 år. Samtidigt har drygt en femtedel (19,8 procent) av respondenterna erfarenhet som understiger 5 år. Resultatet indikerar på att mycket erfarna revisorer bidragit till uppsatsens resultat, vilket torde innebära att goda insikter om revisionsbranschens uppfattningar fångats in. Av respondenterna var 16,7 procent partner i den byrå de arbetade, medan resterande 83,3 procent enbart var auktoriserade och/eller godkända revisorer. I tabellen kan man även utläsa att lite mer än tre fjärdedelar (76 procent) av respondenterna arbetar på annan ort än Stockholm, och således har 24 procent Stockholm som arbetsort.

Tabell 5.1 - Demografisk data av respondenter

| Demografiska faktorer | | Kön | | Ålder | | | | Erfarenhet | | | | Titel | | Arbetsort | |
|-----------------------|----------------|-------------|-------------|----------------|---------------|-------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------|-------------|
| | | Man | Kvinna | Yngre än 40 år | 41-50 år | 51-60 år | Äldre än 60 år | Färre än 5 år | 5-10 år | 11-20 år | Fler än 20 år | Partner | Inte partner | Stockholm | Annan ort |
| Kön | Man | | | 20 | 20 | 23 | 9 | 14 | 7 | 22 | 29 | 14 | 58 | 14 | 58 |
| | Kvinna | | | 11 | 10 | 2 | 1 | 5 | 11 | 6 | 2 | 2 | 22 | 9 | 15 |
| Ålder | Yngre än 40 år | 20 | 11 | | | | | 17 | 12 | 2 | - | - | 31 | 11 | 20 |
| | 41-50 år | 20 | 10 | | | | | 2 | 6 | 19 | 3 | 5 | 25 | 6 | 23 |
| | 51-60 år | 23 | 2 | | | | | - | - | 7 | 18 | 11 | 14 | 5 | 20 |
| | Äldre än 60 år | 9 | 1 | | | | | - | - | - | 10 | - | 10 | 1 | 10 |
| Erfarenhet | Färre än 5 år | 14 | 5 | 17 | 5 | - | - | | | | | - | 19 | 6 | 13 |
| | 5-10 år | 7 | 11 | 12 | 6 | - | - | | | | | - | 18 | 5 | 13 |
| | 11-20 år | 22 | 6 | 2 | 19 | 7 | - | | | | | 7 | 21 | 5 | 23 |
| | Fler än 20 år | 29 | 2 | - | - | 18 | 10 | | | | | 9 | 22 | 7 | 24 |
| Titel | Partner | 14 | 2 | - | 5 | 11 | - | - | - | 7 | 9 | | | 5 | 11 |
| | Inte partner | 58 | 22 | 31 | 25 | 14 | 10 | 19 | 18 | 21 | 22 | | | 18 | 62 |
| Arbetsort | Stockholm | 14 | 9 | 11 | 6 | 5 | 1 | 6 | 5 | 5 | 7 | 5 | 18 | | |
| | Annan ort | 58 | 15 | 20 | 23 | 20 | 10 | 13 | 13 | 23 | 24 | 11 | 62 | | |
| Totalt | Antal | 72 | 24 | 31 | 30 | 25 | 10 | 19 | 18 | 28 | 31 | 16 | 80 | 23 | 73 |
| | Procent | 75 % | 25 % | 32,3 % | 31,3 % | 26 % | 10,4 % | 19,8 % | 18,8 % | 33,3 % | 40,6 % | 16,7 % | 83,3 % | 24 % | 76 % |

5.2 Bortfallsanalys

Enligt Ejlertsson (2005) innebär enkätundersökningar, särskilt via internet, ofta ett stort bortfall. Eftersom så även var fallet för denna uppsats, var det centralt att belysa bortfallet för att göra läsaren uppmärksam på eventuella skevheter i resultatet.

Enkäten skickades till 1425 stycken auktoriserade eller godkända revisorer. Av dessa utskickade e-postmeddelanden var det 11 stycken som inte kunde levereras. För de som levererades erhöles 76 stycken autosvar om att respondenten inte var tillgänglig. Orsakerna till respondenternas otillgänglighet varierade och inkluderade allt från att revisorerna var på tjänsteresa till att de var föräldralediga. Vidare var det 4 stycken revisorer som personligen meddelade att de inte avsåg att svara på enkäten dels för att de inte hade tid och dels för att de inte ville. Därtill var det ytterligare en respondent som meddelade att dennes tjänstgöring på Big Four avslutats och att personen i fråga således inte valt att svara på enkätundersökningen. Av resterande respondenter var det 96 stycken som besvarade enkäten, vilket innebar att svarsfrekvensen uppgick till 6,7 procent. Bortfallet samt vilka orsaker som var bakomliggande framgår av *Tabell 5.2*.

Tabell 5.2 - Enkätundersökningens bortfall

| | Antal respondenter |
|---------------------------------|---------------------------|
| Total population | 1425 |
| Ej levererbara e-postmeddelande | 11 |
| Autosvar (ej tillgängliga) | 76 |
| Personligt meddelande | 4 |
| Respondenter som ej deltagit | 1238 |
| Totalt bortfall | 1329 |
| Antal svar | 96 |
| Svarsfrekvens | 6,7 % |

Enkätens stora bortfall, och därmed låga svarsfrekvens, har inneburit att validiteten av undersökningen har minskat. Det har vidare inneburit att de generaliseringar av uppsatsens slutsatser som utförts är gjorda med en viss försiktighet och reservation för felaktigheter för hela målpopulationen. Bortfallet har enligt *Tabell 5.3* samt *Tabell 5.4* utvärderats för att

undersöka fördelningen och hur väl undersökningens respondenter representerar målpopulationen. Även om ett stort bortfall föreligger, är det respondenternas representation av den totala populationen som är mest betydelsefull för om undersökningens resultat är snedvridet eller inte (Jacobsen, 2002).

Tabell 5.3 - Respondenternas könsrepresentation av målpopulationen

| | Totalt antal | Procent | Antal respondenter | Procent |
|---------------|--------------|--------------|--------------------|--------------|
| Kvinnor | 505 | 35,4 % | 24 | 25 % |
| Män | 921 | 64,6 % | 72 | 75 % |
| Totalt | 1425 | 100 % | 96 | 100 % |

Även om könsrepresentationen är relativt lik målpopulationens framgår av *Tabell 5.3* att en viss underrepresentation av kvinnor finns bland respondenterna i enkätundersökningen. Målpopulationen består till 35,4 procent kvinnor och 64,6 procent män. Av respondenterna var endast 25 procent kvinnor medan resterande 75 procent var män. Underrepresentation av kvinnor innebär att en viss snedvridning av resultatet kan förekomma, något som tagits hänsyn till vid generalisering av resultatet.

Tabell 5.4 - Respondenternas byrårepresentation av målpopulationen

| | Totalt antal | Procent | Antal respondenter | Procent |
|---------------|--------------|--------------|--------------------|--------------|
| PwC | 584 | 40,8 % | 39 | 40,6 % |
| KPMG | 335 | 23,4 % | 32 | 33,3 % |
| EY | 382 | 26,7 % | 18 | 18,8 % |
| Deloitte | 131 | 9,1 % | 7 | 7,3 % |
| Totalt | 1432 | 100 % | 96 | 100 % |

Fördelningen av respondenterna mellan de olika revisionsbyråerna stämmer förhållandevis bra överens med målpopulationens fördelning (se *Tabell 5.4*). En liten snedvridning framgår dock, då antalet respondenter på KPMG svarat i högre utsträckning än vad respondenterna på EY har gjort. Likt underrepresentationen av kvinnor i föregående avsnitt betyder överrepresentationen av respondenter från KPMG att en snedvridning av resultat eventuellt kan förekomma. Att respondenternas representation var tämligen likvärdig

målpopulationen, både vad gäller fördelningen över könen och fördelningen över de olika revisionsbyråerna, medför att reliabiliteten för uppsatsen ökar (Ejlertsson, 2005).

5.3 Justerat respondentunderlag

Respondentunderlaget har justerats för att reducera eventuell samvarians mellan faktorerna och därmed möjliggöra analys av de olika bakgrundsfaktorens påverkan. Av de ursprungliga 96 respondenter som besvarade enkätundersökningen identifierades tjugo stycken av respektive kön med liknande bakgrundsattribut. Av nedanstående tabell (se *Tabell 5.5*) presenteras de respondenter som ingår i det justerade underlaget.

Tabell 5.5 - Justerat respondentunderlag

| Demografiska faktorer | Antal respondenter | Procent |
|---|--------------------|--------------|
| <i>Kön</i> | | |
| Man | 20 | 50 % |
| Kvinna | 20 | 50 % |
| <i>Ålder</i> | | |
| Yngre än 40 år | 18 | 45 % |
| 41-50 år | 16 | 40 % |
| Äldre än 50 år | 6 | 15 % |
| <i>Erfarenhet som aukt./godkänd revisor</i> | | |
| Färre än 5 år | 10 | 25 % |
| 5-10 år | 14 | 35 % |
| Fler än 10 år | 16 | 40 % |
| <i>Partner</i> | | |
| Ja | 4 ⁴ | 10 % |
| Nej | 36 | 90 % |
| <i>Arbetsort</i> | | |
| Stockholm | 12 | 30 % |
| Annan ort | 28 | 70 % |
| Totalt antal respondenter | 40 | 100 % |

⁴ Med anledning av att respondentunderlaget endast innefattar 4 stycken partners där bakgrundsattributen överensstämmer, togs beslutet att inte låta dessa fyra representera samtliga partners uppfattningar. Därmed har ingen justering gjorts för kategorin "titel".

5.4 Revisionsbranschens prispress

Drygt två tredjedelar (62,5 procent) av samtliga respondenter upplever att revisionsarvodet ofta är den avgörande faktorn vid offerter medan resterande 37,5 procent upplever att revisionsarvodet ibland är den avgörande faktorn (se *Tabell 5.6*).

Tabell 5.6 - Upplevs revisionsarvodet vara den avgörande faktorn vid offerter

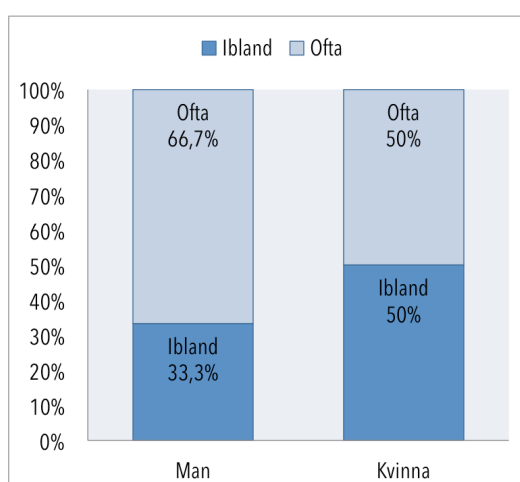
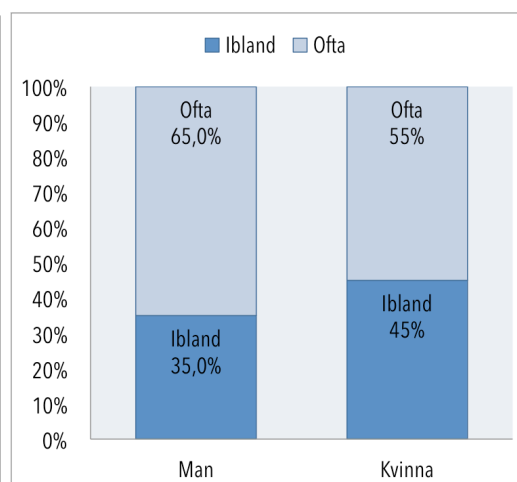
| | Antal respondenter | Procent |
|----------------|-----------------------|---------|
| Aldrig | 0 | - |
| Väldigt sällan | 0 | - |
| Sällan | 0 | - |
| Ibland | 36 | 37,5 % |
| Ofta | 60 | 62,5% |

Av respondenternas kommentarer framgår att eftersom kompetens och kvalitet är faktorer som är svåra att både mäta och förmedla innebär det att prisets betydelse blir mer avgörande. Samtidigt menar en respondent att prisets betydelse blir mindre desto större förtroende klienten har för revisorn.

"För att inte säga mycket ofta. Kompetens är svårt att mäta! Pris är lätt. Kvalitet är svårt att mäta." och "Det är synd för det visar på att vi inom branschen är dåliga på att tala om vad vi faktiskt gör och vilket mervärde vi tillför."

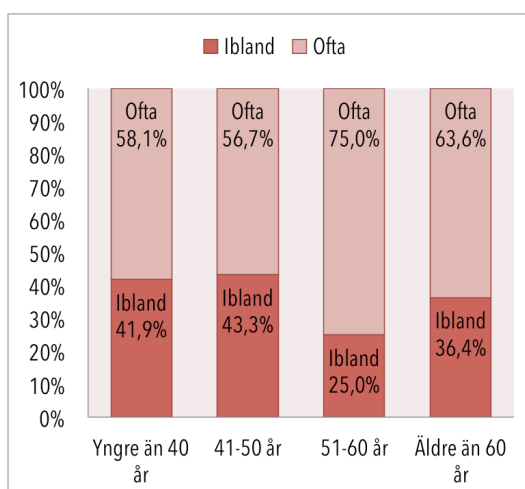
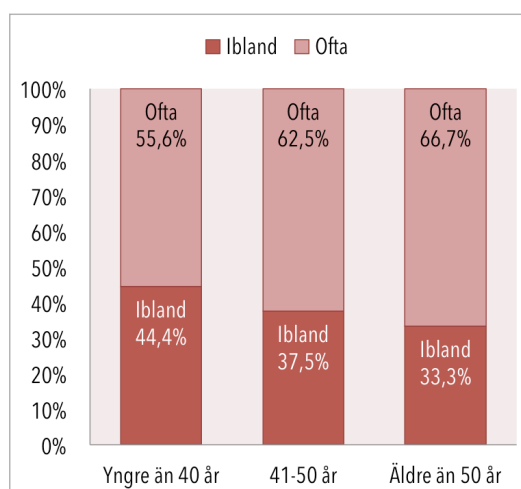
5.4.1.1 Kön

Figur 5.1 och *Figur 5.2* visar respektive köns uppfattning om i vilken utsträckning de anser att revisionsarvodet är den avgörande faktorn. Medan *Figur 5.1* visar det icke-justerade resultatet över samtliga respondenters uppfattning, är resultatet i *Figur 5.2* justerat så att respondenterna har likadana bakgrundsfaktorer. I båda figurerna går det att urskilja att män (66,7 procent respektive 65 procent) i större utsträckning än kvinnor (50 procent respektive 55 procent) upplever att revisionsarvodet är avgörande.

Figur 5.1 - *Icke-justerat* resultat fördelat på könFigur 5.2 - *Justerat* resultat fördelat på kön

5.4.1.2 Ålder

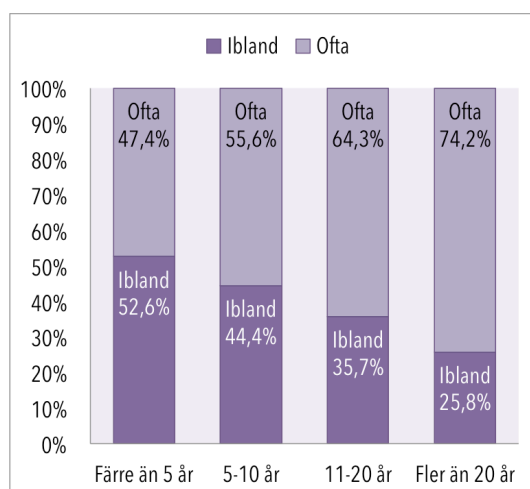
I *Figur 5.3* (icke-justerat) och *Figur 5.4* (justerat) beskrivs skillnaderna mellan respondenternas svar fördelat på deras ålder. *Figur 5.3*, som inte är justerad för skevheter, visar att de respondenter som är mellan 51-60 år upplever revisionsarvodet som avgörande *oftare* än övriga åldersgrupper (75 procent). För det justerade resultatet kan man urskilja att respondenter äldre än 50 år (66,7 procent) i större utsträckning upplever att arvodet *oftare* är avgörande än vad respondenter yngre än 40 år (55,6 procent) gör.

Figur 5.3 - *Icke-justerat* resultat fördelat på ålderFigur 5.4 - *Justerat* resultat fördelat på ålder

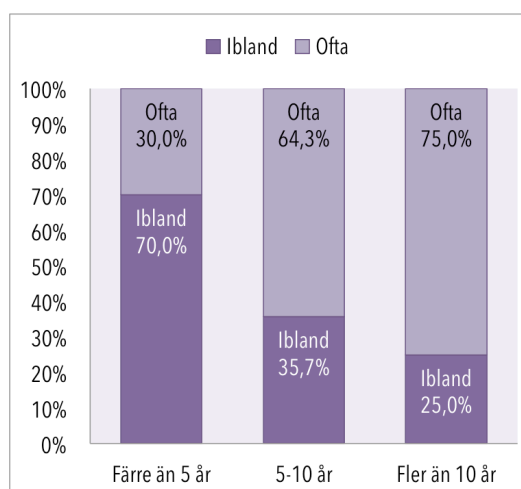
5.4.1.3 Erfarenhet

Skillnader i uppfattningar beroende på respondenternas erfarenhet visas i *Figur 5.5* (icke-justerat resultat) och *Figur 5.6* (justerat resultat). Utmärkande för båda resultaten är att desto längre erfarenhet respondenterna har, desto *oftare* upplever de att revisionsarvodet är den avgörande faktorn vid offerter.

Figur 5.5 - Icke-justerat resultat fördelat på erfarenhet

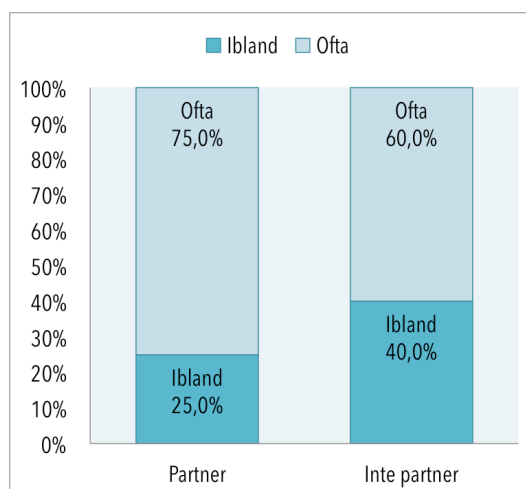


Figur 5.6 - Justerat resultat fördelat på erfarenhet



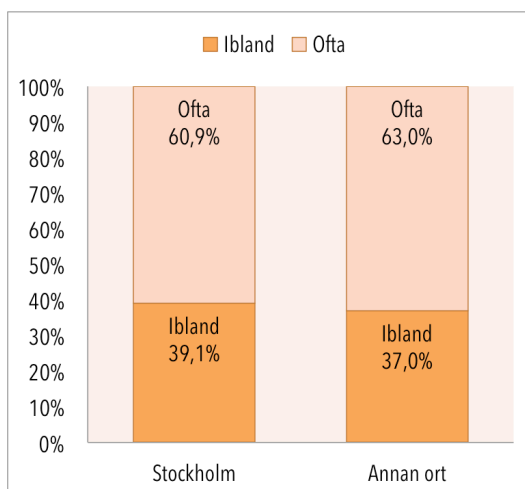
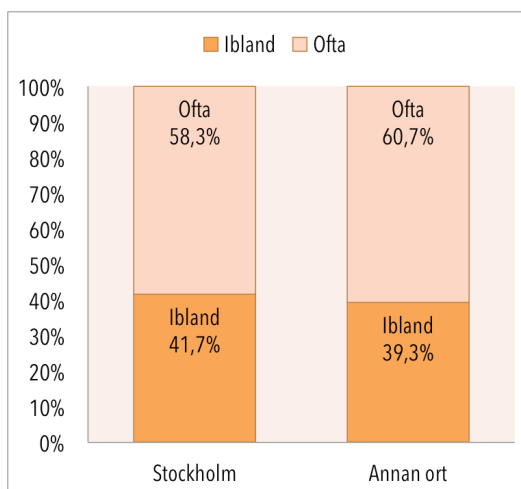
5.4.1.4 Titel

Figur 5.7 visar att andelen respondenter som är partners (75 procent) i större utsträckning upplever att revisionsarvodet *oftare* är den avgörande faktorn vid offerter än vad respondenter som inte är partners (60 procent) gör. Fler av de som inte är partners menar istället att det *ibland* är den avgörande faktorn.

Figur 5.7 - *Icke-justerat resultat fördelat på titel*

5.4.1.5 Arbetsort

Av *Figur 5.8* (icke-justerat resultat) och *Figur 5.9* (justerat resultat) kan skillnader i respondenternas uppfattningar avseende arbetsort urskiljas. *Figur 5.8* visar att lite mer än 60 procent för respektive variabel upplever att revisionsarvodet *ofta* är avgörande vid offerter. För det justerade resultatet uppgår andelen respondenter på annan ort än Stockholm till 60,7 procent, medan den för Stockholm uppgår till 58,3 procent. Skillnaden mellan de olika figurerna är marginell men synbar.

Figur 5.8 - *Icke-justerat resultat fördelat på arbetsort*Figur 5.9 - *Justerat resultat fördelat på arbetsort*

5.5 Konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet

För att undersöka konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet har respondenterna fått besvara två olika frågor vars syfte var att tillhandhålla analysunderlag för hur revisorer värderar och prioriterar kvalitet respektive lönsamhet. Resultatet av frågorna presenteras nedan.

5.5.1 Utförs revisionsarbetet på kortare tid än vad som är nödvändigt?

En hög andel av respondenterna (71,9 procent) upplever att revisionsarbetet *ibland* eller *ofta* utförs på kortare tid än vad som egentligen är nödvändigt för att nå en fullgod revision. Andelen som anser att det *ofta* förekommer uppgår till drygt en tredjedel (28,1 procent) av samtliga respondenter (se *Tabell 5.7*). En av respondenterna framhåller att klienters förståelse om revisionens tidsåtgång är skev, vilket innebär att tidspressen mycket ofta innebär att revisionsarbetet utförs på kortare tid än vad som är nödvändigt.

”Mycket ofta - Konkurrens från mindre nogräknade kollegor som inte följer ISA-regelverket eller kanske ens förstår omfattningen av det arbete som måste läggas ned för att kunna göra en revision med avsedd kvalitet, medför att medvetenheten för tidsåtgången är skev hos kunderna.”

Tabell 5.7 - Utförs revisionsarbetet på kortare tid än vad som är nödvändigt

| | Antal respondenter | Procent |
|----------------|--------------------|---------|
| Aldrig | 6 | 6,3 % |
| Väldigt sällan | 7 | 7,3 % |
| Sällan | 14 | 14,6 % |
| Ibland | 42 | 43,8 % |
| Ofta | 27 | 28,1% |

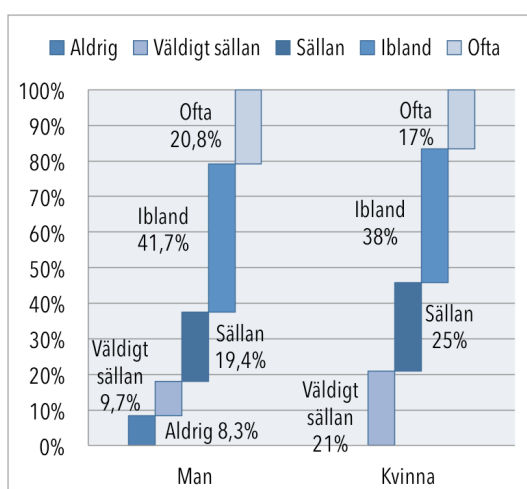
Drygt 14 procent av respondenterna menar samtidigt att revisionsarbetet *aldrig* eller *väldigt sällan* utförs på kortare tid än vad som är nödvändigt. Några av dessa respondenter menar

att kvaliteten för revisionen "inte rubbas" och att man "aldrig kan tumma på kvaliteten". Istället är det revisionsbyråns lönsamhet som blir lidande.

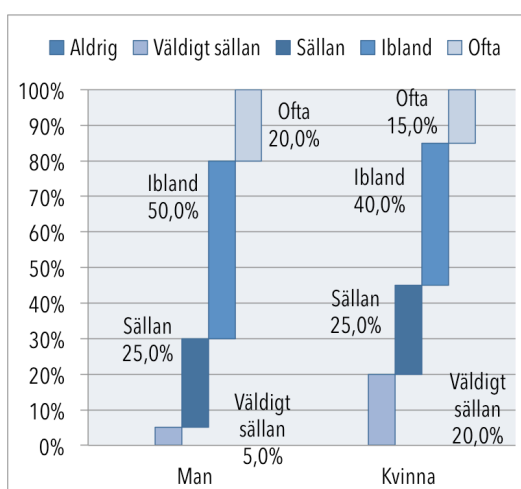
5.5.1.1 Kön

I *Figur 5.10* (icke-justerat) och *Figur 5.11* (justerat) återges respondenternas svar fördelat på kön. Av det icke-justerade resultatet framgår att 20,8 procent av männen samt 17 procent av kvinnorna anser att revisionsarbetet *ofta* utförs på kortare tid än nödvändigt. Fördelningen för det justerade resultatet är liknande, då 20 procent av männen respektive 15 procent upplever att revisionsarbetet *ofta* utförs på kortare tid än nödvändigt.

Figur 5.10 - Icke-justerat resultat fördelat på kön

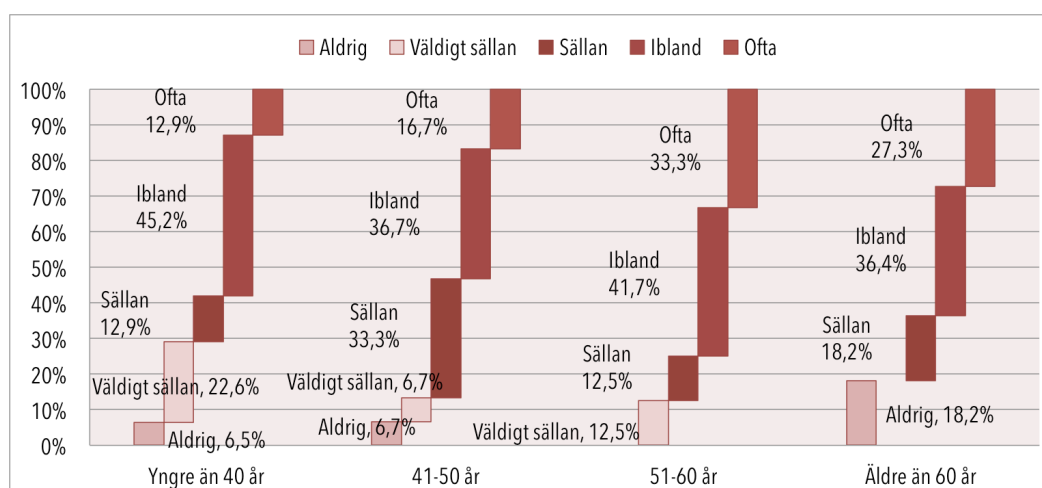
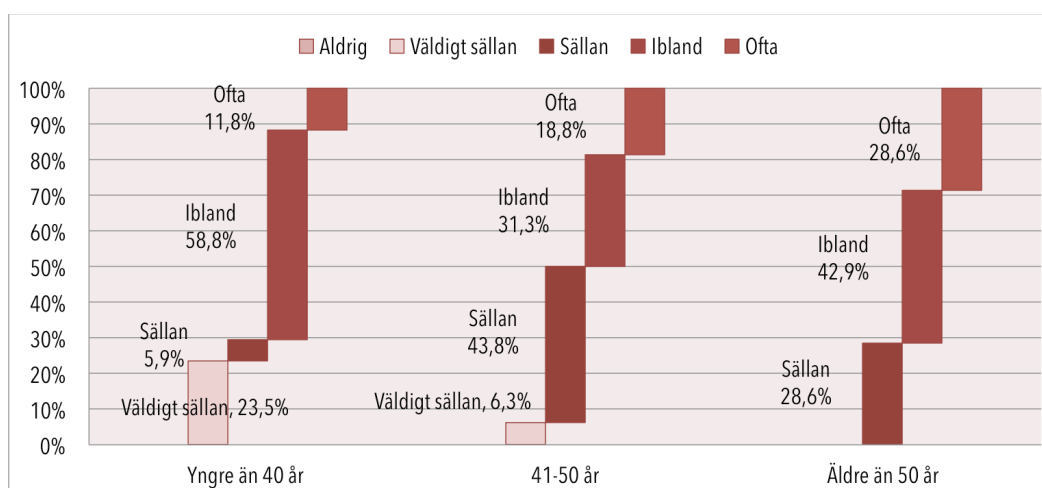


Figur 5.11 - Justerat resultat fördelat på kön



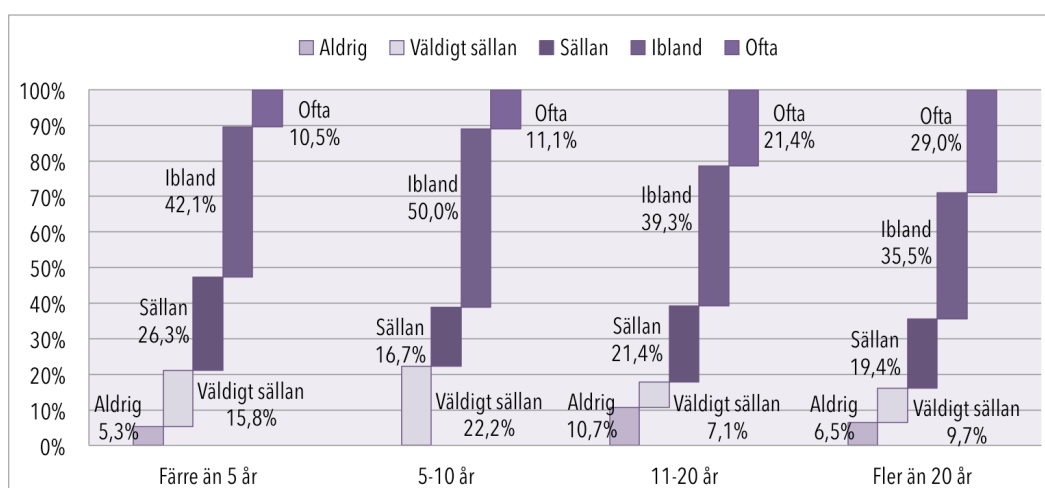
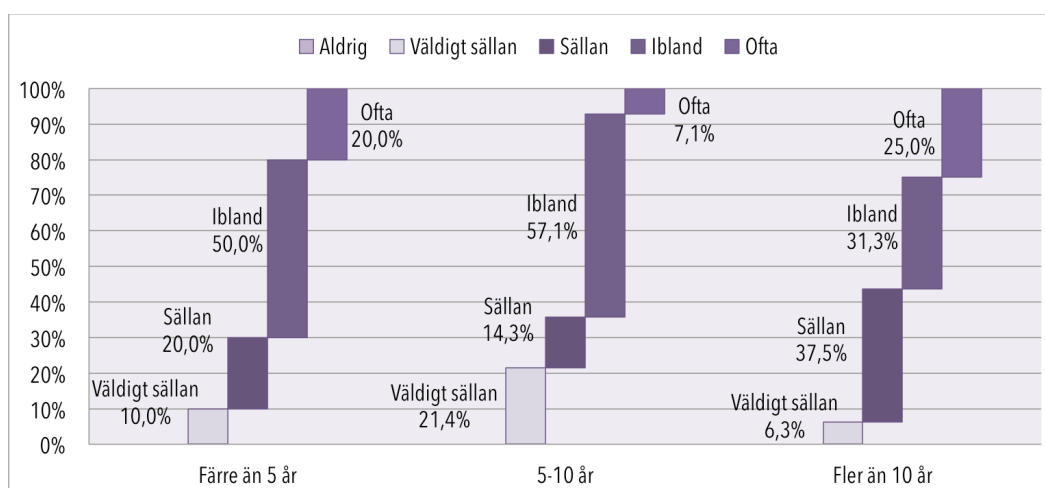
5.5.1.2 Ålder

Både *Figur 5.12* samt *Figur 5.13* visar att äldre respondenter i större utsträckning än yngre upplever att revisionsarbetet utförs på kortare tid än nödvändigt. *Figur 5.12* (icke-justerat resultat) visar att 33,3 procent (respektive 27,3 procent) av respondenterna mellan 51-60 år (respektive äldre än 60 år) anser att det *ofta* förekommer. Motsvarande siffror för grupperna yngre än 40 år och 41-50 år är 12,9 procent respektive 16,7 procent. Det justerade resultatet (*Figur 5.13*) visar på samma förhållande.

Figur 5.12 - *Icke-justerat resultat fördelat på ålder*Figur 5.13 - *Justerat resultat fördelat på ålder*

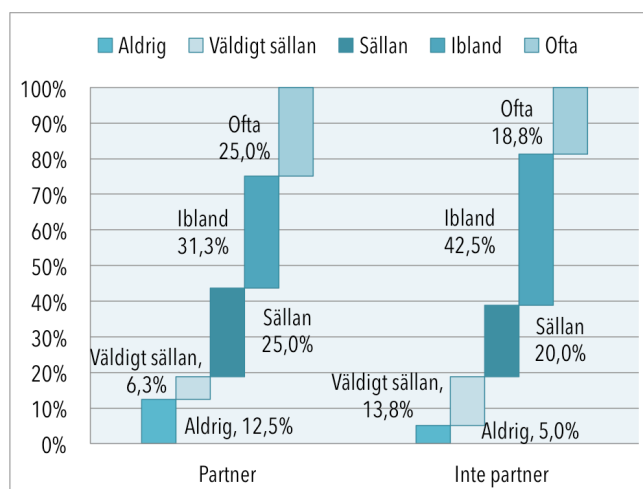
5.5.1.3 Erfarenhet

Av Figur 5.14 framgår det icke-justerade resultatet. Det visar på att desto fler antal år som respondenterna har varit auktoriserade/godkänd revisor, desto fler upplever att revisionsarbetet *ofta* utförs på kortare tid än vad som är nödvändigt för att nå en fullgod revision. Resultatet för det justerade resultatet (se Figur 5.15) visar på ett liknande förhållande där 20 procent av de som har färre än 5 års erfarenhet anser att fenomenet *ofta* förekommer, medan andelen med fler än 10 års erfarenhet uppgår till 25 procent.

Figur 5.14 - *Icke-justerat* resultat fördelat på erfarenhetFigur 5.15 - *Justerat* resultat fördelat på erfarenhet

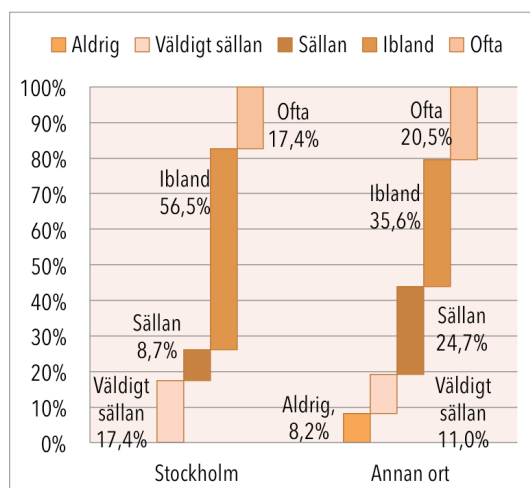
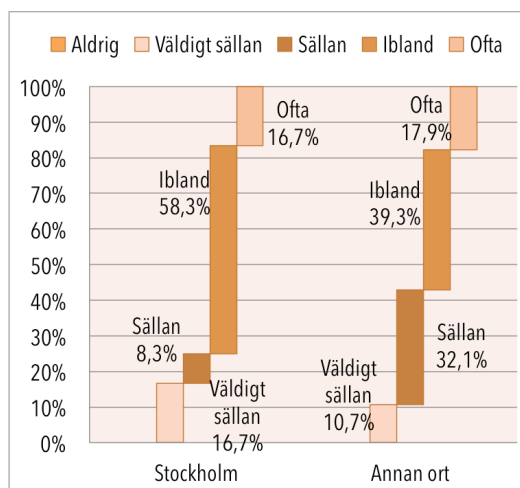
5.5.1.4 Titel

En fjärdedel av de respondenter som är partners upplever att revisionsarbetet *ofta* utförs på kortare tid än nödvändigt, medan bara 18,8 procent av de som inte är partners upplever att det är *ofta* förekommande (se Figur 5.16). Samtidigt är andelen partners (12,5 procent) som *aldrig* upplever att fenomenet förekommer större än motsvarande andel för de som inte är partners (5,0 procent).

Figur 5.16 - *Icke-justerat* resultat fördelat på titel

5.5.1.5 Arbetsort

Av resultaten i *Figur 5.17* (icke-justerat) och *Figur 5.18* (justerat) kan det utläsas att en större andel av respondenterna i Stockholm (73,9 procent för det icke-justerade resultatet respektive 75 procent för det justerade resultatet) *ofta* eller *ibland* upplever fenomenet än vad respondenter på annan ort gör (56,1 procent respektive 57,2 procent). Vidare är det, i *Figur 5.17*, ingen av respondenterna i Stockholm som menar att det *aldrig* förekommer.

Figur 5.17 - *Icke-justerat* resultat fördelat på arbetsortFigur 5.18 - *Justerat* resultat fördelat på arbetsort

5.5.2 Debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs?

Närmare hälften av respondenterna (45,8 procent) upplever att det *ofta* debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs. Ytterligare 41,7 procent menar därtill att det *ibland* förekommer. Således är det tydlig majoritet (87,5 procent) som upplever fenomenets förekomst (se *Tabell 5.8*). Några av respondenternas kommentarer antyder att det är mycket ofta som det debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs. En av respondenterna menar att det "*snarare [är] regel än undantag*" medan en annan menar att "*väldigt många jobbar avsevärda volymer på fritiden*". En av respondenterna anser att en av orsakerna till att det ibland debiteras färre timmar, är för att leva upp till utställda offerter.

Tabell 5.8 - Debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs

| | Antal respondenter | Procent |
|----------------|--------------------|---------|
| Aldrig | 0 | - |
| Väldigt sällan | 3 | 3,1 % |
| Sällan | 9 | 9,4 % |
| Ibland | 40 | 41,7 % |
| Ofta | 44 | 45,8% |

Samtidigt menar en annan respondent att samtliga nedlagda timmar debiteras, men att kostnaden för varje nedlagd timme istället reduceras så att lönsamheten på uppdraget blir sämre. Ytterligare visar en av kommentarerna att all nedlagd tid redovisas, och att det i ett senare skede bestäms huruvida tidsåtgången är skälig:

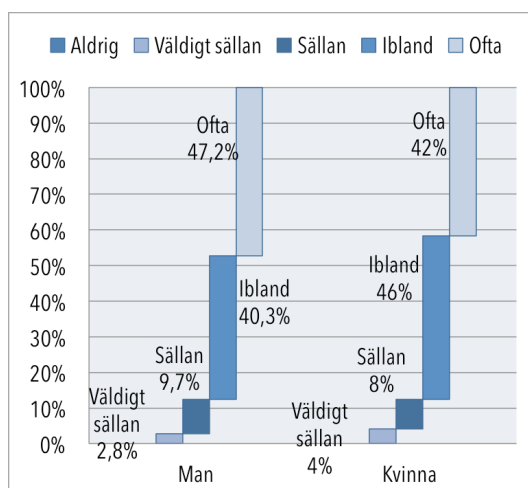
"All tid som läggs ner hos en kund ska upp på kunden. Därefter är det upp till den som fakturerar och är kundansvarig att avgöra vad som bedöms vara skäligt och vad som kan bero på exempelvis en ny assistent som behöver få lite extra tid."

5.5.2.1 Kön

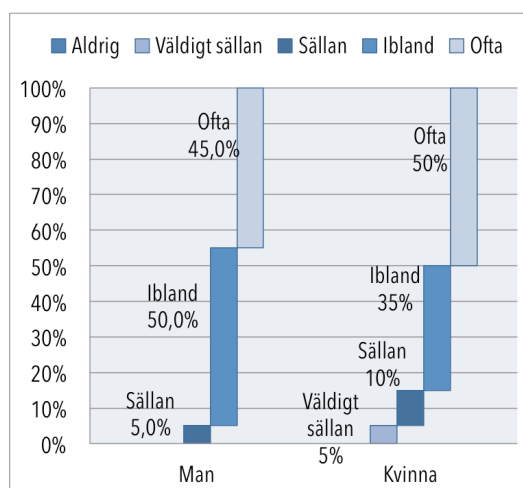
För det icke-justerade resultatet (*Figur 5.19*) uppgår både andelen män och kvinnor som anser att det *ofta* eller *ibland* debiteras färre timmar till drygt 88 procent. För de som upplever det *ofta* var andelen män (47,2 procent) något större än den för kvinnor (42

procent). Det justerade resultatet (*Figur 5.20*) visar dock att andelen kvinnor som *ofta* tycker att det debiteras färre timmar är större (50 procent).

Figur 5.19 - Icke-justerat resultat fördelat på kön

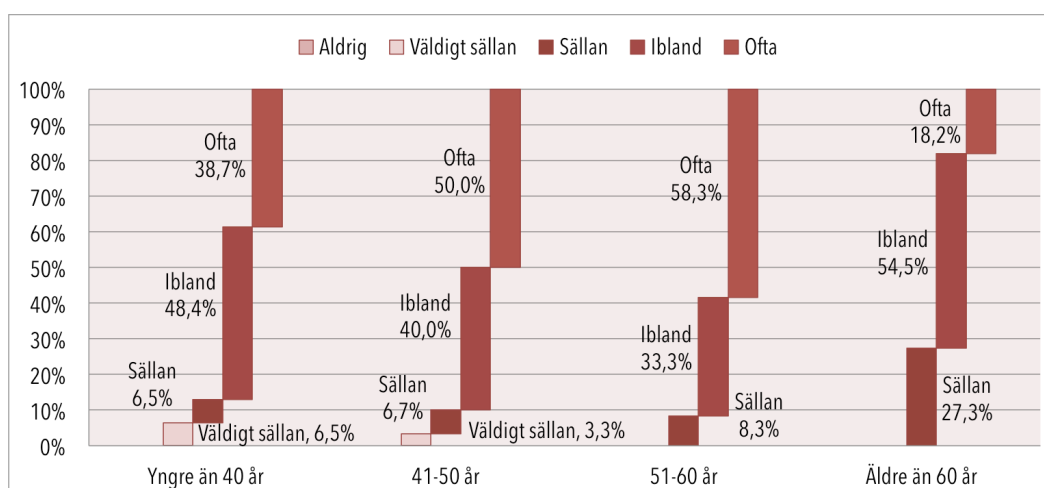
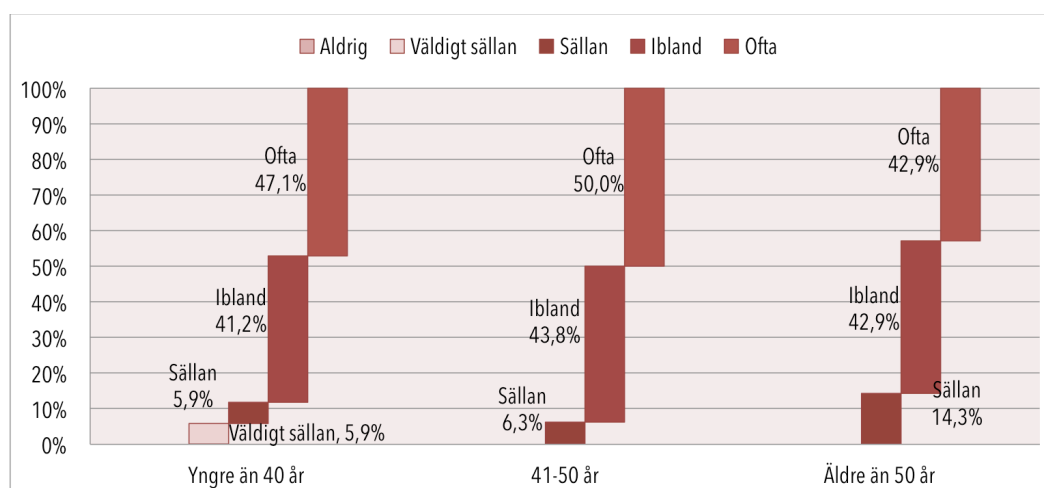


Figur 5.20 - Justerat resultat fördelat på kön



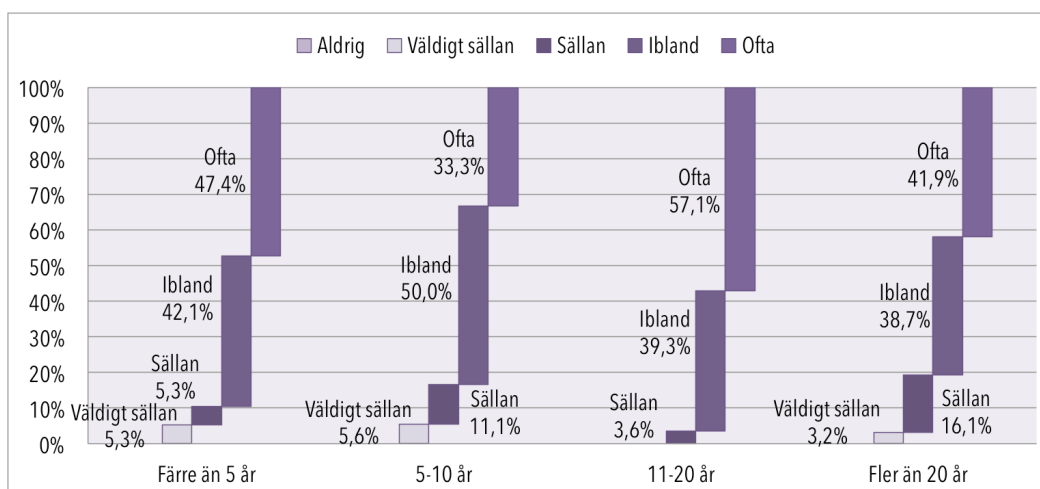
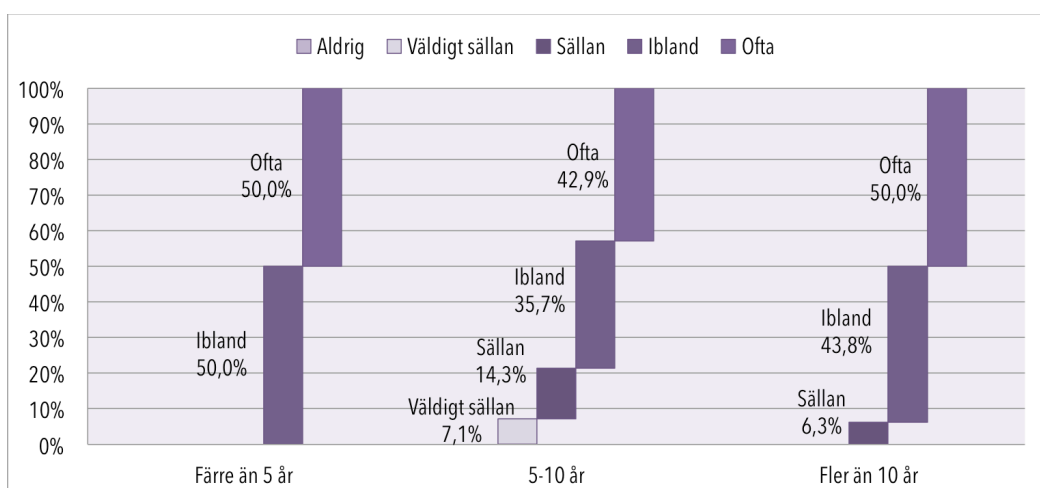
5.5.2.2 Ålder

Figur 5.21 (icke-justerat) och *Figur 5.22* (justerat) beskriver de olika åldersgruppernas uppfattning avseende i vilken utsträckning det debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs. Resultatet i *Figur 5.21* visar att andelen respondenter som anser att det *ofta* debiteras färre timmar ökar desto äldre respondenterna är. Medan 38,7 procent av respondenter som är yngre än 40 år menar att det *ofta* förekommer, anser 58,3 procent av 51-60 åringarna motsvarande. Detsamma gäller dock inte för de respondenter som är äldre än 60 år. För det justerade resultatet är liknande tendenser synliga även om differensen är mindre.

Figur 5.21 - *Icke-justerat* resultat fördelat på ålderFigur 5.22 - *Justerat* resultat fördelat på ålder

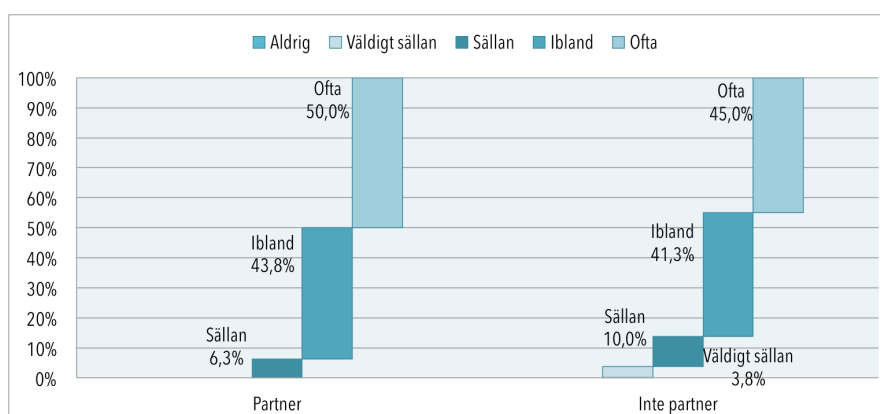
5.5.2.3 Erfarenhet

Resultatet i *Figur 5.23* (icke-justerat) visar att 47,4 procent av de respondenter som har färre än 5 års erfarenhet anser att det *ofta* debiteras färre timmar än vad som utförs. Likaså menar 57,1 procent av respondenterna med 11-20 års erfarenhet. Samtidigt är det bara 33,3 procent samt 41,9 procent av de med 5-10 års och mer än 20 års erfarenhet som anser motsvarande. För det justerade resultatet är mönstret liknande (se *Figur 5.24*).

Figur 5.23 - *Icke-justerat* resultat fördelat på erfarenhetFigur 5.24 - *Justerat* resultat fördelat på erfarenhet

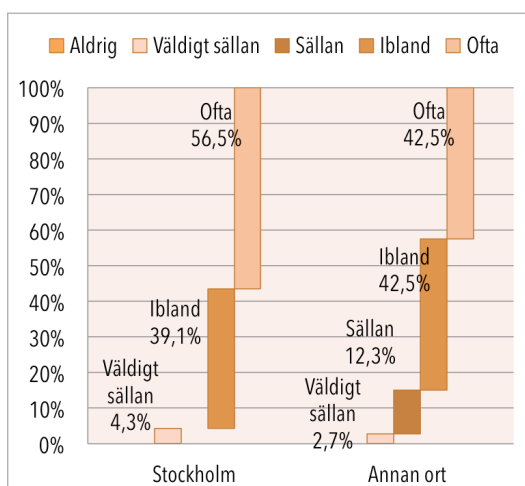
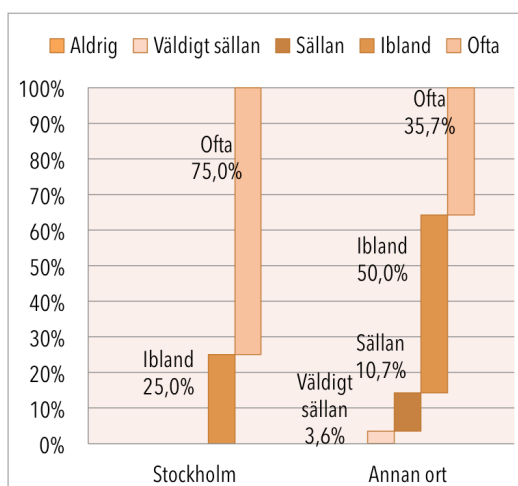
5.5.2.4 Titel

Figur 5.25 visar att de respondenter som är partners i större utsträckning upplever att det *ofta* debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs. Hälften av respondenterna som är partners tycker att det *ofta* debiteras färre timmar, medan enbart 45 procent av respondenterna som inte är partners anser motsvarande. Vidare visar resultatet att samtliga respondenter som är partners upplever att det *ofta*, *ibland* eller *sällan* förekommer medan de som inte är partners anser att det även förekommer *väldigt sällan*.

Figur 5.25 - *Icke-justerat resultat fördelat på titel*

5.5.2.5 Arbetsort

Utmärkande för *Figur 5.26* (icke-justerat) och *Figur 5.27* (justerat) är att andelen respondenter i Stockholm i högre grad *ofta* upplever att det debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs. För *Figur 5.26* uppgår andelen bland de som arbetar i Stockholm till 56,5 procent, medan det för annan ort uppgår till 42,5 procent. I *Figur 5.27* är skillnaden ännu tydligare. Där anser 75 procent av respondenterna från Stockholm att det *ofta* debiteras färre timmar, medan motsvarande endast uppgår till 35,7 procent på annan ort.

Figur 5.26 - *Icke-justerat resultat fördelat på arbetsort*Figur 5.27 - *Justerat resultat fördelat på arbetsort*

5.6 Upplevd press inom yrkesverksamheten

För att undersöka upplevd press inom yrkesverksamheten har respondenterna fått besvara tre olika frågor vars syfte var att tillhandhålla analysunderlag. Resultatet av frågorna presenteras nedan.

5.6.1 Upplevd press att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens

Merparten av respondenterna (71,8 procent) menar att de *aldrig* eller *väldigt sällan* upplever press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens. Häri ligger att en tredjedel *aldrig* känner någon press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens (se *Tabell 5.9*). Några av respondenterna menar att kompetensen ofta finns inom organisationen och ifall det uppkommer situationer då den enskilde revisorn inte har tillräcklig kompetens stämmer man av internt.

”Det kommer alltid nya sorters granskningar. Då gäller det att skaffa sig kompetensen. Jag utför dock aldrig en revision om jag inte bedömer att jag antingen har kompetens eller att jag inte kan skaffa mig den. Då finns det andra i organisationen som utför granskningen.”

Tabell 5.9 - Upplevd press att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens

| | Antal respondenter | Procent |
|----------------|--------------------|---------|
| Aldrig | 32 | 33,3 % |
| Väldigt sällan | 37 | 38,5 % |
| Sällan | 15 | 15,6 % |
| Ibland | 9 | 9,4 % |
| Ofta | 3 | 3,1 % |

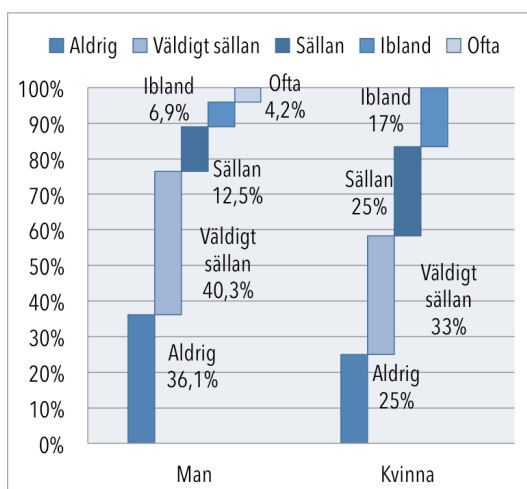
Samtidigt menar andra respondenter att det finns tillfällen då revisioner utförs utan att revisorerna har tillräcklig kompetens, i synnerhet då arbetet utförs av revisorer som är för juniora för vad revisionsuppdraget kräver.

”Då arbetet utförs av medarbetare som är för juniora i förhållande till vad som krävs för att nå en tillräcklig revisionskvalitet.”

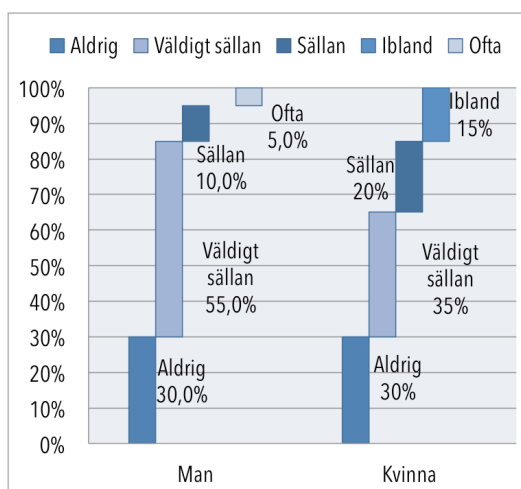
5.6.1.1 Kön

Resultatet från *Figur 5.28* (icke-justerat) och *Figur 5.29* (justerat) visar respondenternas uppfattning över i vilken utsträckning de upplever press att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens. I *Figur 5.28* framgår att 17 procent av kvinnorna upplever fenomenet *ibland* och *ofta* medan motsvarande för männen är 11,1 procent. Ett liknande resultat visas för det justerade resultatet.

Figur 5.28 - Icke-justerat resultat fördelat på kön

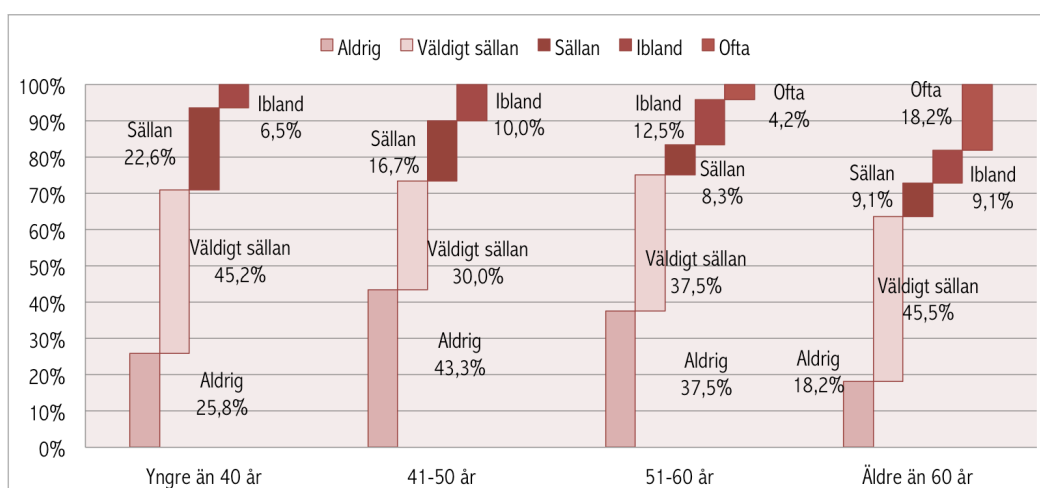
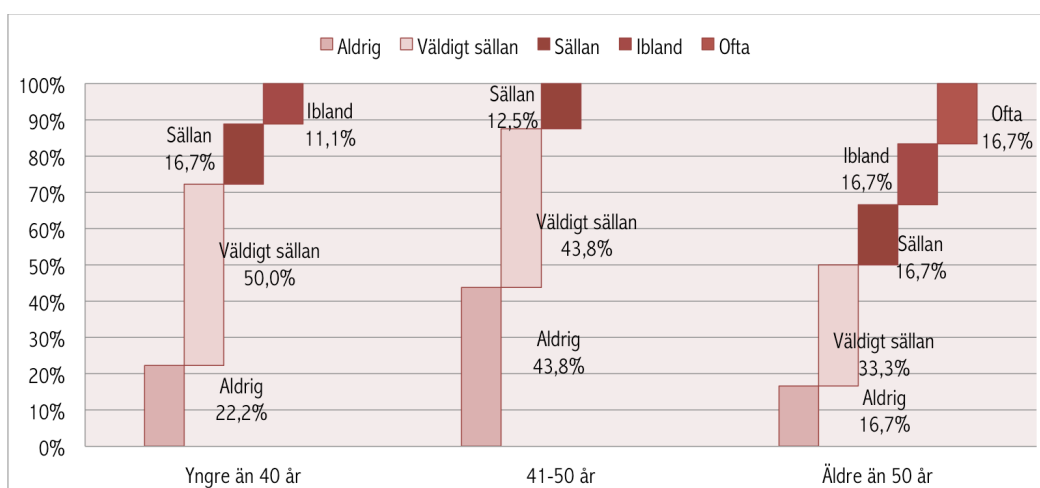


Figur 5.29 - Justerat resultat fördelat på kön



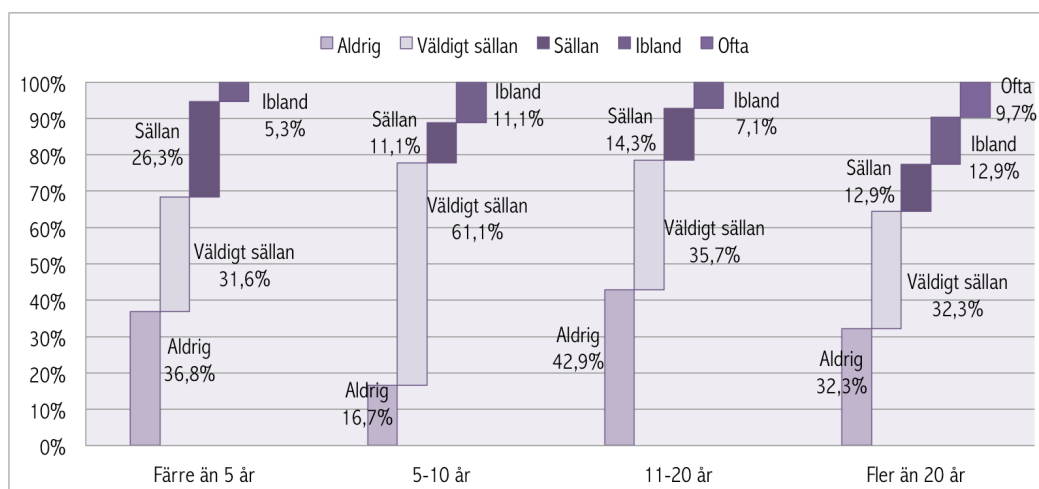
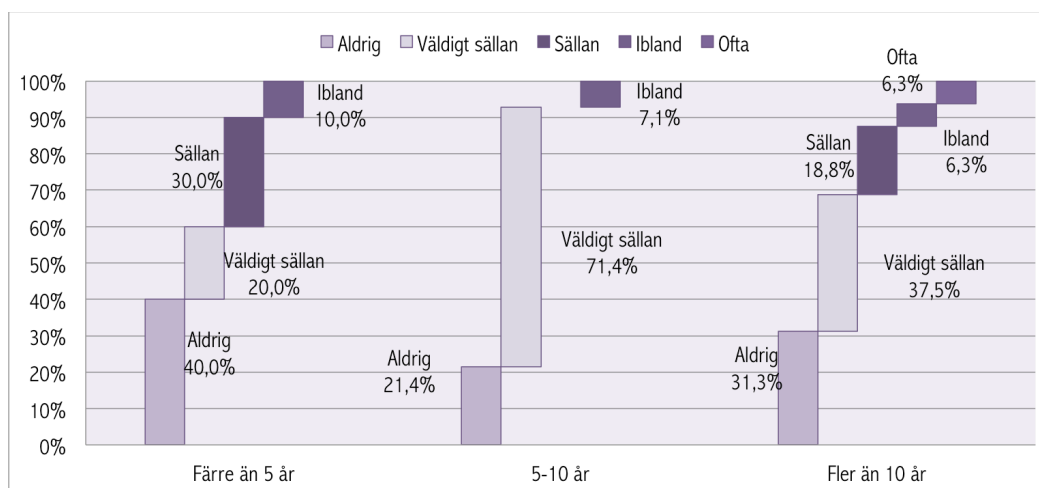
5.6.1.2 Ålder

Av *Figur 5.30* (icke-justerat) och *Figur 5.31* (justerat) framgår resultatet fördelat över respondenternas ålder. I båda figurerna kan man urskilja att andelen som upplever fenomenet *ofta* är större för de äldre åldersgrupperna.

Figur 5.30 - *Icke-justerat* resultat fördelat på ålderFigur 5.31 - *Justerat* resultat fördelat på ålder

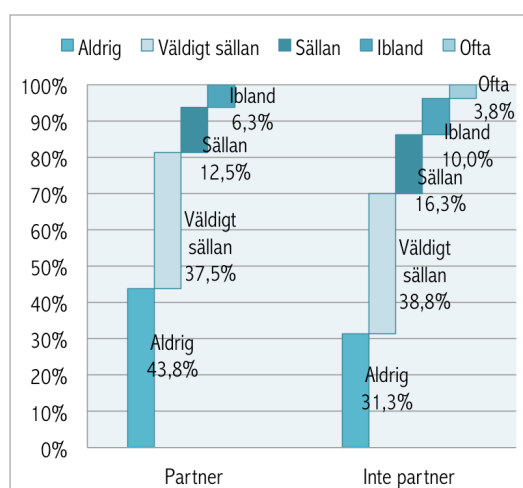
5.6.1.3 Erfarenhet

Bland respondenterna med mer än 20 års erfarenhet upplever 9,7 procent *ofta* press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens, medan 12,9 procent av dem anser att det *ibland* förekommer (se Figur 5.32). Det innebär att 22,6 procent av respondenterna med mer än 20 års erfarenhet anser att det händer mer frekvent än *sällan*. Motsvarande för de andra kategorierna är 5,3 procent för de med färre än 5 år, 11,1 procent för de med 5-10 års erfarenhet och 7,1 procent för de med 11-20 års erfarenhet. Även för det justerade resultatet (se Figur 5.33) återfinns ett liknande mönster.

Figur 5.32 - *Icke-justerat* resultat fördelat på erfarenhetFigur 5.33 - *Justerat* resultat fördelat på erfarenhet

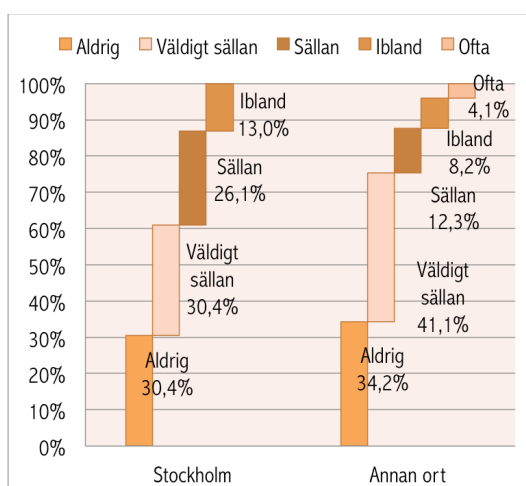
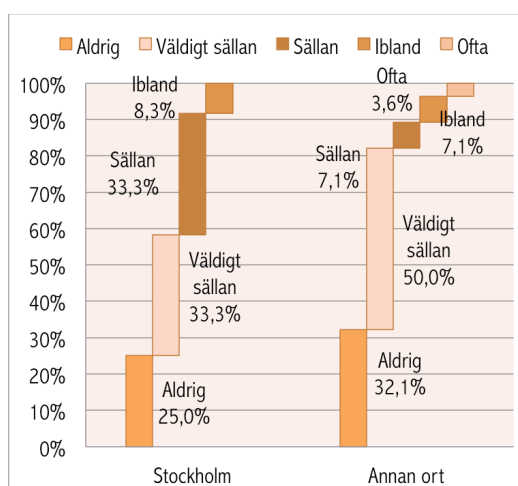
5.6.1.4 Titel

I Figur 5.34 kan det utläsas att 31,3 procent av de som inte är partners *aldrig* upplever press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens. Motsvarande för partners är 43,8 procent. Även om differensen är marginell finns det en synbar skillnad mellan hur respondenterna besvarat *ofta*, *ibland* och *sällan*.

Figur 5.34 - *Icke-justerat* resultat fördelat på titel

5.6.1.5 Arbetsort

Resultatet av *Figur 5.35* (icke-justerat) och *Figur 5.36* (justerat) visar att respondenterna på annan ort (34,2 procent respektive 32,1 procent) i större utsträckning anser att det *aldrig* förekommer än bland de som arbetar i Stockholm (30,4 procent respektive 25,0 procent).

Figur 5.35 - *Icke-justerat* resultat fördelat på arbetsortFigur 5.36 - *Justerat* resultat fördelat på arbetsort

5.6.2 Upplevd press från klienter

Bland respondenterna menar en tydlig majoritet att de *aldrig* eller *veldig sällan* upplever någon press från klienter att ändra sin slutsats/åsikt/revisionsberättelse. Däremot är det 7,3

procent som tycker att det *ibland* förekommer medan drygt en tiondel (9,4 procent) menar att det *sällan* inträffar (se *Tabell 5.10*). En kvinnlig respondent (äldre än 60 år, fler än 20 års erfarenhet, Stockholm) som upplever att det *ibland* förekommer menar på att "*det är ingen som vill ha en oren revisionsberättelse om man kan slippa*". Andra respondenter anser att det förekommer *väldigt sällan* men att det aldrig skulle medföra att slutsatsen/åsikten ändras.

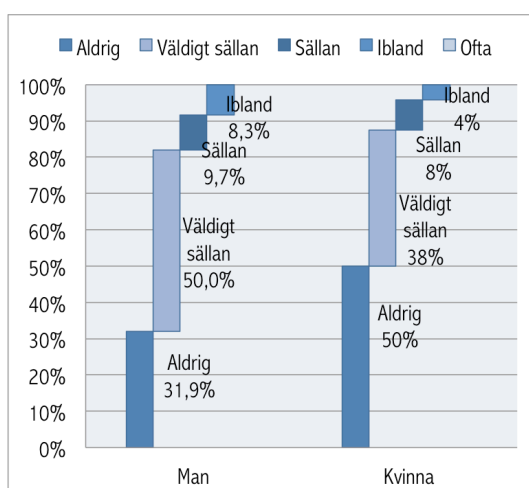
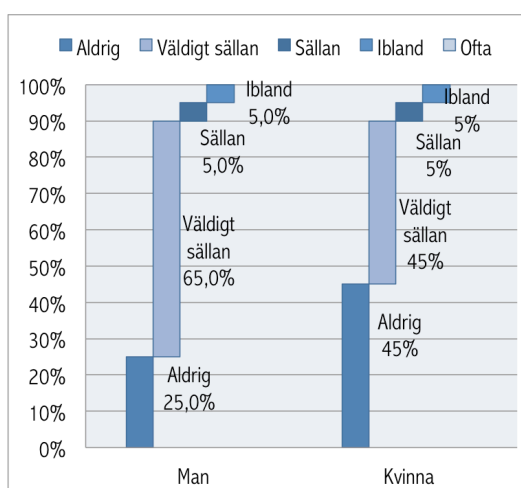
"Men jag skulle aldrig acceptera att en klient i slutändan bestämmer vad som skall stå eller skrivas"

Tabell 5.10 - Upplevd press från klienter att ändra sin slutsats/åsikt/revisionsberättelse

| | Antal respondenter | Procent |
|----------------|---------------------------|----------------|
| Aldrig | 35 | 36,5 % |
| Väldigt sällan | 45 | 46,9 % |
| Sällan | 9 | 9,4 % |
| Ibland | 7 | 7,3 % |
| Ofta | 0 | - % |

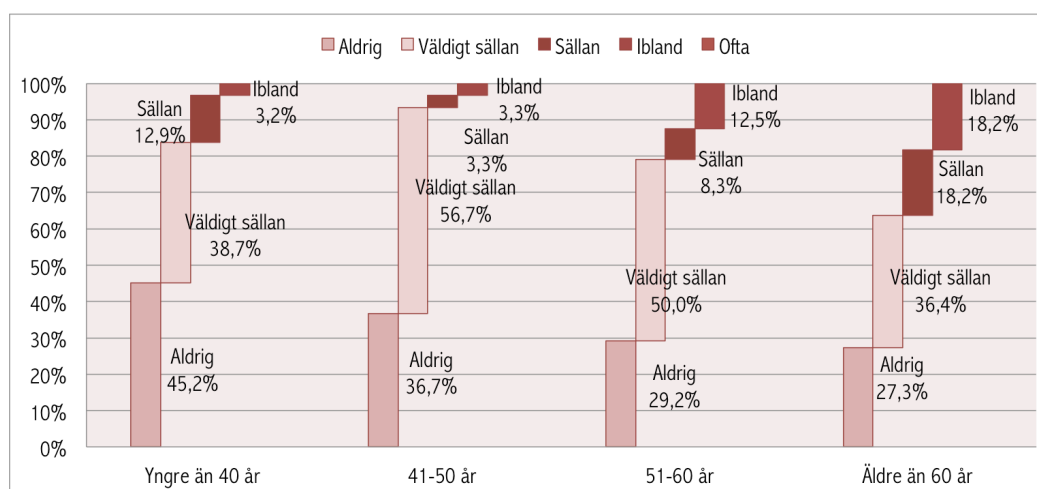
5.6.2.1 Kön

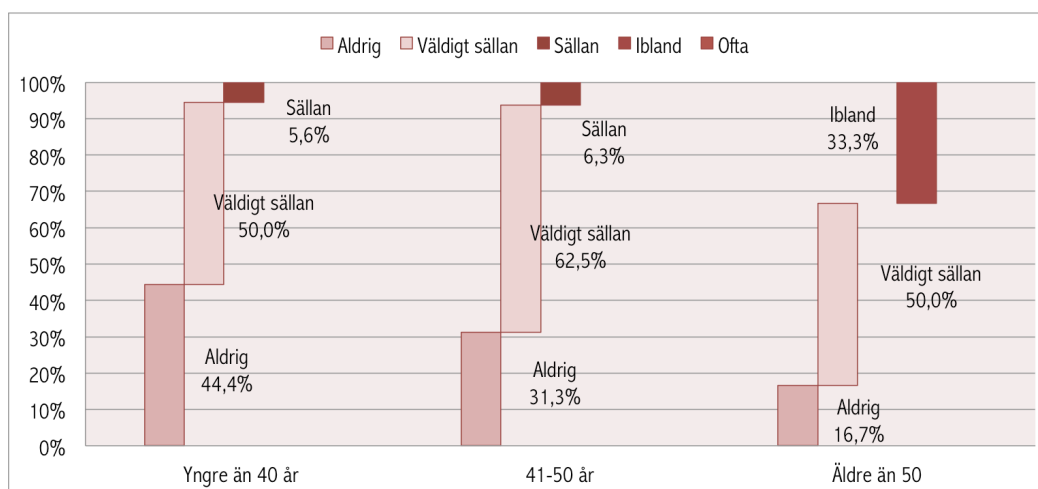
Av *Figur 5.37* (icke-justerat) och *Figur 5.38* (justerat) kan skillnader fördelat på kön urskiljas. Figureerna visar att andelen män (31,9 procent respektive 25 procent) som menar att de *aldrig* upplever någon press från klienter är mindre än andelen kvinnor (50 procent respektive 45 procent). För det icke-justerade resultatet är det 8,3 procent av männen som menar att det *ibland* förekommer medan motsvarande bara är 4 procent för kvinnorna.

Figur 5.37 - *Icke-justerat resultat fördelat på kön*Figur 5.38 - *Justerat resultat fördelat på kön*

5.6.2.2 Ålder

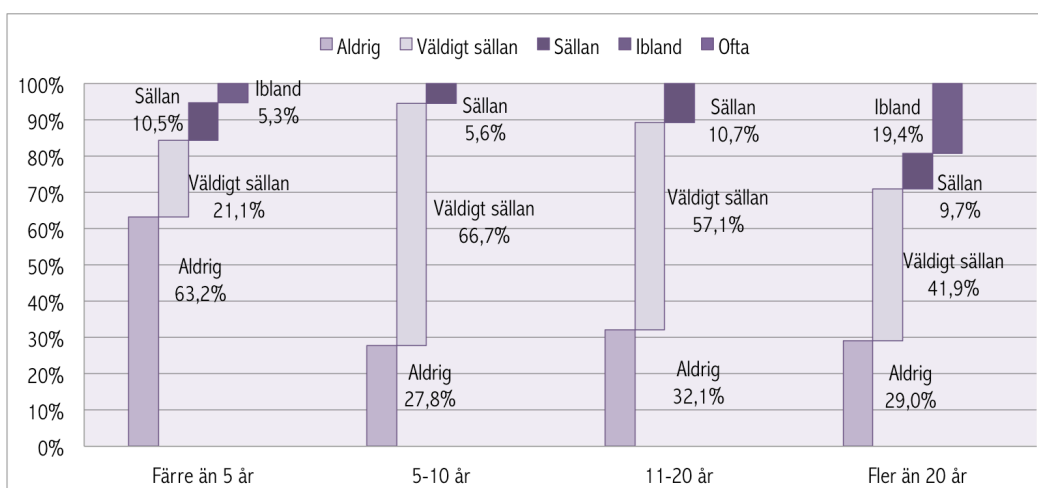
Resultatet i *Figur 5.39* (icke-justerat) och *Figur 5.40* (justerat) visar att äldre respondenter i större utsträckning upplever press från klienter än vad yngre respondenter gör. För det icke-justerade resultatet anser 18,2 procent av de som är äldre än 60 år att det *ibland* förekommer medan endast 3,2 procent av de som är yngre än 40 år tycker detsamma. Mönstret är tydligt även för det justerade resultatet. Bland de yngre respondenterna uppgår *aldrig* till 44,4 procent medan motsvarande för de som är äldre än 50 endast är 16,7 procent.

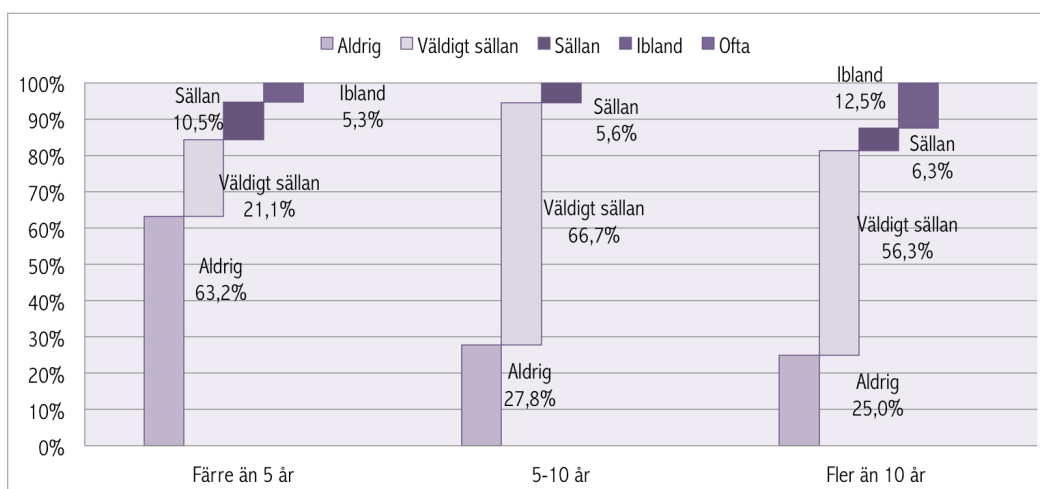
Figur 5.39 - *Icke-justerat resultat fördelat på ålder*

Figur 5.40 - Justerat resultat fördelat på ålder

5.6.2.3 Erfarenhet

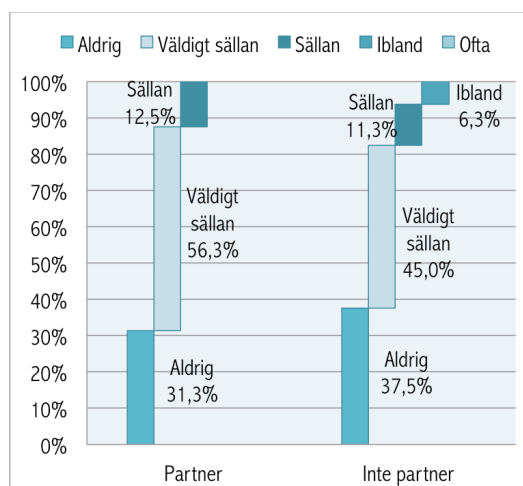
Figur 5.41 (icke-justerat) och Figur 5.42 (justerat) visar i vilken utsträckning respondenterna upplever press från klienter fördelat på erfarenhet. Av båda figurerna går det att urskilja att desto längre erfarenhet, i desto större utsträckning känner respondenterna press från klienter.

Figur 5.41 - *Icke-justerat* resultat fördelat på erfarenhet

Figur 5.42 - *Justerat resultat fördelat på erfarenhet*

5.6.2.4 Titel

Figur 5.43 visar att andelen partners som *aldrig* upplevt press från klienter är mindre än bland de som inte är partners. Samtidigt är det bara de som inte är partners som tycker att det *ibland* förekommer.

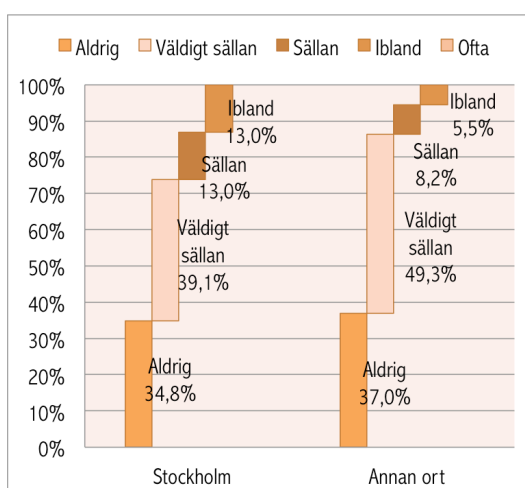
Figur 5.43 - *Icke-justerat resultat fördelat på titel*

5.6.2.5 Arbetsort

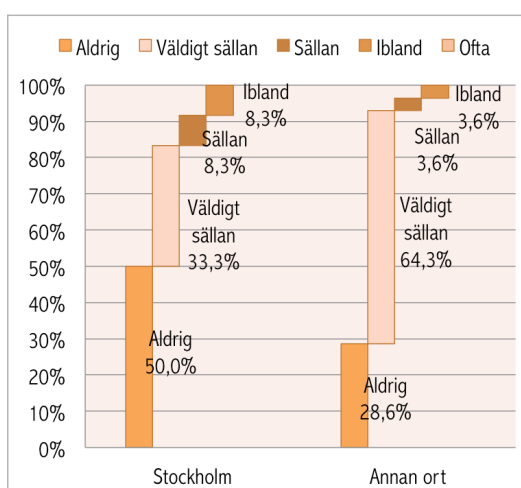
För det icke-justerade resultatet (se Figur 5.44) är förhållandet mellan respondenternas arbetsort snarlikt för de som anser att de *aldrig* upplevt press (34,8 procent respektive 37 procent). Däremot skiljer sig andelen som *aldrig* upplevt fenomenet markant för det

justerade resultatet (se Figur 5.45). Vidare uppgår andelen som *ibland* och *sällan* upplever press till 16,6 procent för Stockholm, medan motsvarande för annan ort är 7,2 procent. Likaså framgår av det icke-justerade resultatet att andelen *ibland* och *sällan* är ungefär dubbelt så stor i Stockholm (26 procent) i jämförelse med annan ort (13,7 procent).

Figur 5.44 - Icke-justerat resultat fördelat på arbetsort



Figur 5.45 - Justerat resultat fördelat på arbetsort



5.6.3 Upplevd press från överordnande

För i vilken utsträckning som respondenterna upplever press från överordnande att ändra sin slutsats/åsikt/revisionsberättelse menar nästan nio av tio (89,6 procent) tillfrågade att det *aldrig* eller *väldigt sällan* förekommer (se Tabell 5.11). En av de manliga respondenterna uttrycker att även om överordnande ofta styr och ställer, lägger de sig inte i de olika revisorernas slutsatser/åsikter/revisionsberättelser. Dock poängterar respondenten i fråga att det är så "*än så länge*". En kvinnlig respondent påpekade att det förekommit en gång, men att det i slutändan medförde att vederbörande fick ta över uppdraget. En annan respondent anser att det sällan förekommer:

"Det händer att det kommer förfrågningar och önsknningar på kombinerade uppdrag, men då gäller det att ha dokumenterat vad/hur/varför jag gör som jag".

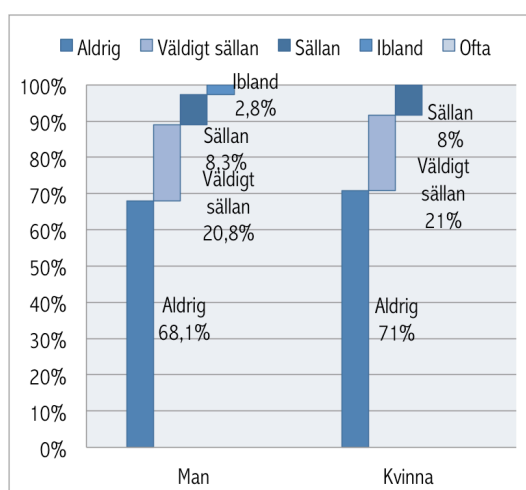
Tabell 5.11 - Upplevd press från överordnande att ändra sin slutsats/åsikt/revisionsberättelse

| | Antal respondenter | Procent |
|----------------|--------------------|---------|
| Aldrig | 66 | 68,8 % |
| Väldigt sällan | 20 | 20,8 % |
| Sällan | 8 | 8,3 % |
| Ibland | 2 | 2,1 % |
| Ofta | 0 | - % |

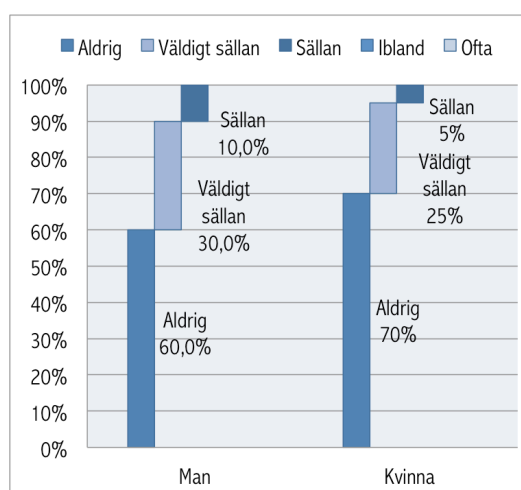
5.6.3.1 Kön

Figur 5.46 (icke-justerat) och Figur 5.47 (justerat) visar differensen mellan den press respektive kön upplever från överordnande. I Figur 5.46 är skillnaden mellan könen endast liten. Där uppgår andelen som *aldrig* upplevt det till runt 70 procent för respektive kön, men en synbar skillnad är att några av männen (2,8 procent) anser att det *ibland* förekommer medan ingen av kvinnorna tycker det. I Figur 5.47 är däremot skillnaden än tydligare och det går att urskilja att män i högre utsträckning upplever press från överordnande.

Figur 5.46 - Icke-justerat resultat fördelat på kön



Figur 5.47 - Justerat resultat fördelat på kön

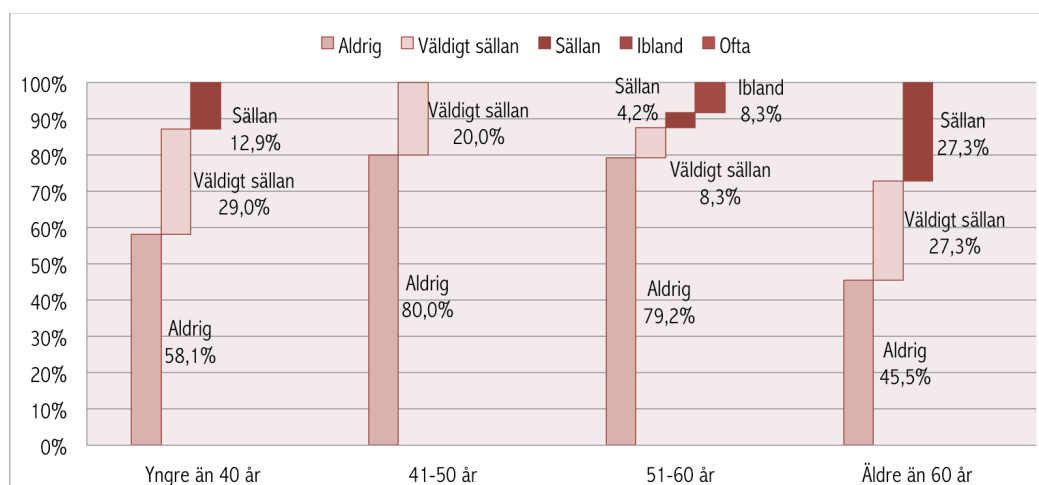


5.6.3.2 Ålder

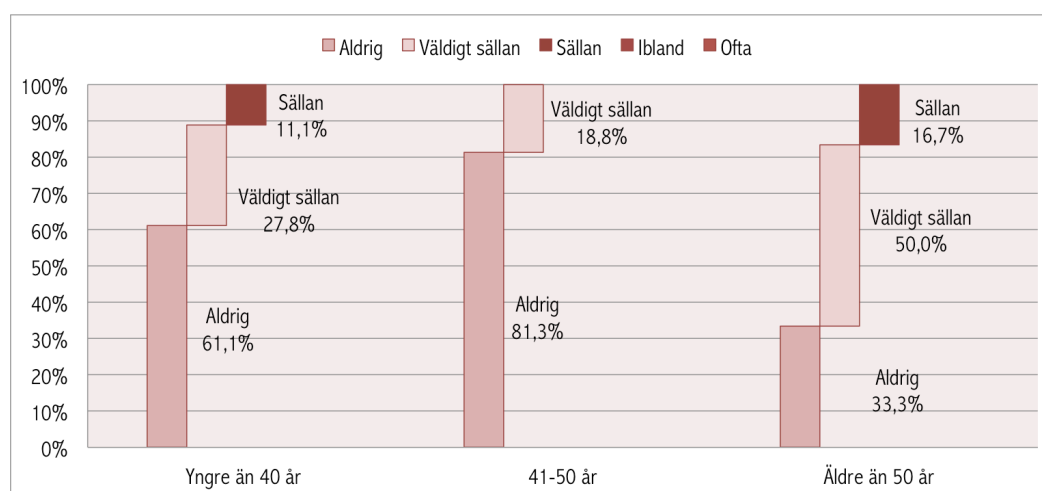
Av Figur 5.48 (icke-justerat) framgår att det är störst andel respondenter bland åldersgrupperna 41-50 år (80 procent) och 51-60 år (79,2 procent) som menar att de *aldrig*

upplever press från överordnande. För de två andra grupperna uppgår andelen endast till 58,1 procent och 45,5 procent. Även för det justerade resultatet går det att urskilja motsvarande (se *Figur 5.49*).

Figur 5.48 - Icke-justerat resultat fördelat på ålder

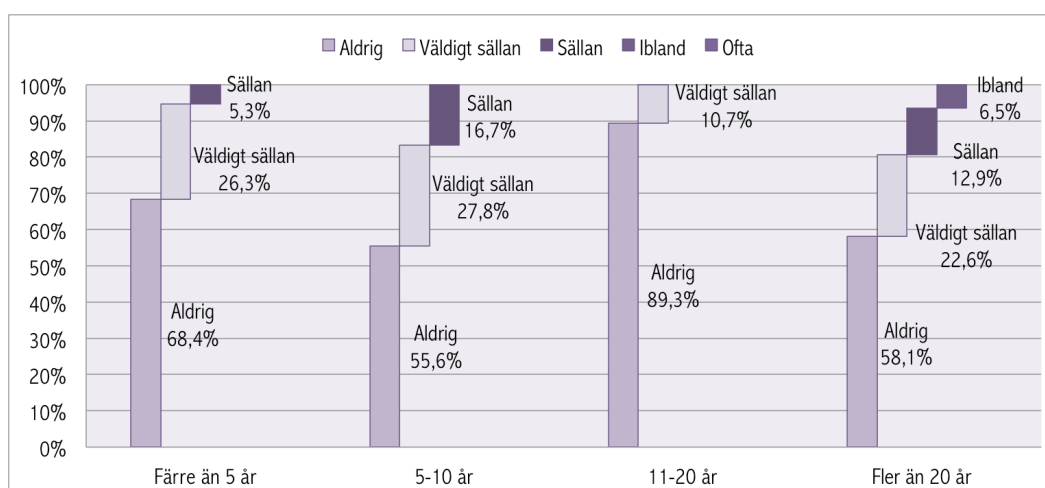
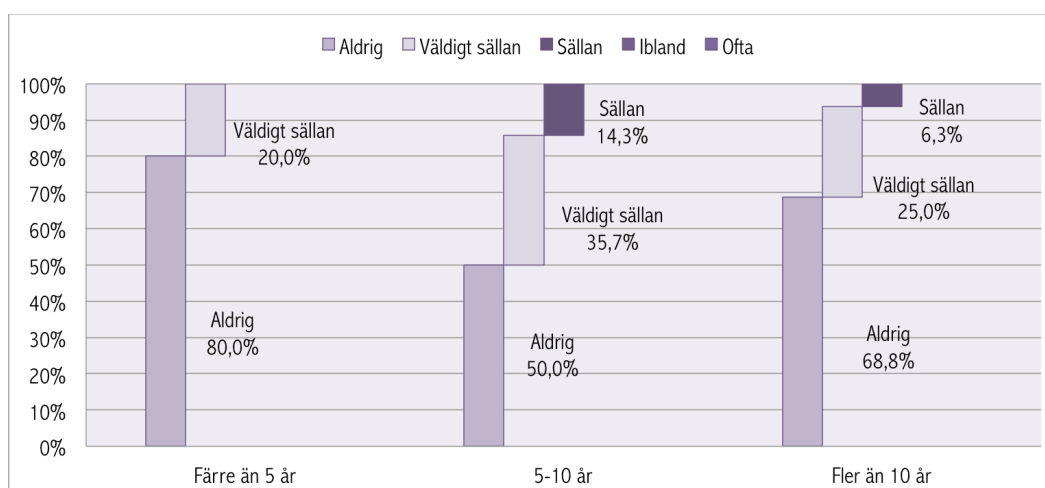


Figur 5.49 - Justerat resultat fördelat på ålder



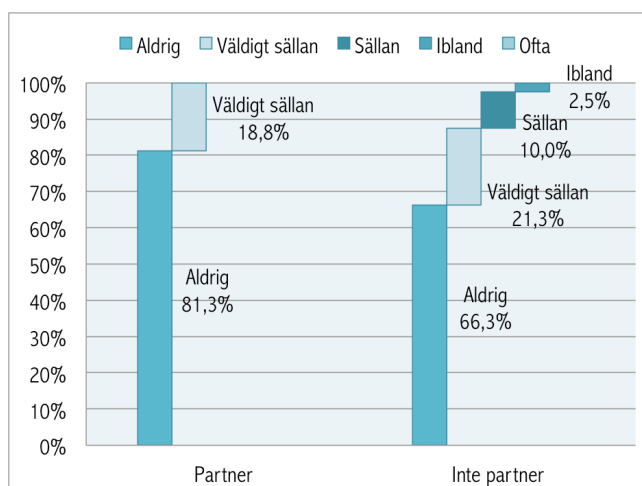
5.6.3.3 Erfarenhet

Figur 5.50 (icke-justerat) och *Figur 5.51* (justerat) visar respondenternas uppfattning om i vilken utsträckning de upplever press från överordnande. Det icke-justerade resultatet visar att de med 11-20 års erfarenhet känner av pressen minst. För det justerade resultatet kan det däremot urskiljas att de med färre än 5 års erfarenhet är den åldersgrupp som upplever det minst.

Figur 5.50 - *Icke-justerat* resultat fördelat på erfarenhetFigur 5.51 - *Justerat* resultat fördelat på erfarenhet

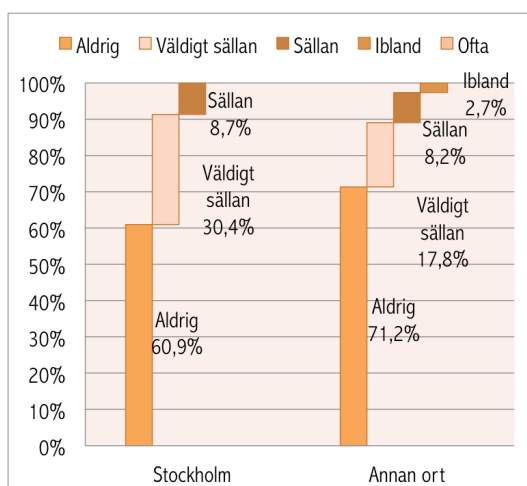
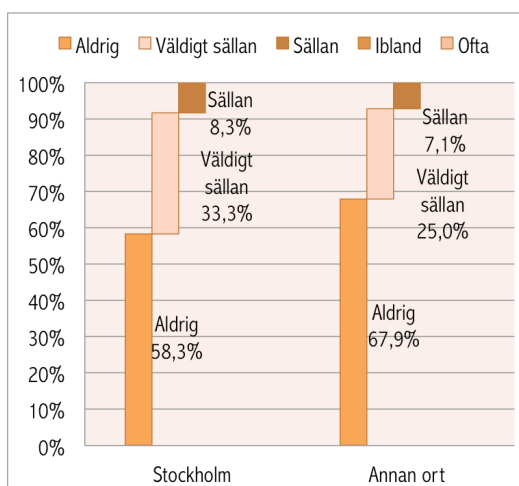
5.6.3.4 Titel

Av Figur 5.52 kan det utläsas att 81,3 procent av de respondenter som är partners anser att de *aldrig* upplever press från överordnande medan motsvarande för de som inte är partners endast är 66,3 procent. Vidare är det även bara de respondenter som inte är partners som menar att de *sällan* eller *ibland* känner av press från överordnande. Häri ligger att 2,5 procent anser att det *ibland* förekommer medan 10 procent upplever det *sällan*.

Figur 5.52 - *Icke-justerat* resultat fördelat på titel

5.6.3.5 Arbetsort

Av de respondenter som har Stockholm som arbetsort menar 60,9 procent att de *aldrig* upplever press från överordnande, medan 71,2 procent av de som inte arbetar i Stockholm tycker detsamma (se Figur 5.53). För det justerade resultatet framgår en liknande fördelning för respondenternas arbetsort (se Figur 5.54).

Figur 5.53 - *Icke-justerat* resultat fördelat på arbetsortFigur 5.54 - *Justerat* resultat fördelat på arbetsort

5.7 Sammanställning av resultatet från enkätundersökning

Av nedanstående tabell (Tabell 5.11) framgår en sammanfattning av uppsatsens enkätundersökning. Sammanfattningen består utav medelvärdet för både det icke-justerade och det justerade resultatet (1 = *aldrig*, 2 = *väldigt sällan*, 3 = *sällan*, 4 = *ibland* och 5 = *ofta*).

Tabell 5.12 - Sammanfattning av enkätundersökning

| | Hur ofta upplever du att revisionsarvodet är den avgörande faktorn vid offerter? | | I vilken utsträckning anser du att prispressen medför att revisionsarbetet måste utföras på kortare tid än vad som är nödvändigt för att nå en revision av tillräcklig kvalitet? | | I vilken utsträckning upplever du att prispressen medför att klienter debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs? | | I vilken utsträckning upplever du press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens? | | I vilken utsträckning upplever du press från klienter att ändra din slutsats/åsikt/revisionsberättelse? | | I vilken utsträckning upplever du press från överordnade att ändra din slutsats/åsikt/revisionsberättelse? | |
|--|--|-------------|--|-------------|--|-------------|--|-------------|---|-------------|--|-------------|
| | Icke-justerat | Justerat | Icke-justerat | Justerat | Icke-justerat | Justerat | Icke-justerat | Justerat | Icke-justerat | Justerat | Icke-justerat | Justerat |
| <i>Kön</i> | | | | | | | | | | | | |
| Man | 4,67 | 4,65 | 3,57 | 3,85 | 4,32 | 4,40 | 2,03 | 1,95 | 1,94 | 1,90 | 1,46 | 1,50 |
| Kvinna | 4,5 | 4,55 | 3,5 | 3,5 | 4,25 | 4,30 | 2,33 | 2,20 | 1,67 | 1,70 | 1,38 | 1,35 |
| <i>Ålder</i> | | | | | | | | | | | | |
| Yngre än 40 år | 4,58 | 4,56 | 3,35 | 3,59 | 4,19 | 4,29 | 2,1 | 2,17 | 1,74 | 1,61 | 1,55 | 1,50 |
| 41-50 år | 4,57 | 4,63 | 3,5 | 3,63 | 4,37 | 4,44 | 1,93 | 1,69 | 1,73 | 1,75 | 1,2 | 1,19 |
| 51-60 år | 4,75 | | 3,96 | | 4,5 | | 2,08 | | 2,04 | | 1,42 | |
| Äldre än 60 år | 4,64 | 4,67 | 3,55 | 4,00 | 3,91 | 4,29 | 2,64 | 2,83 | 2,27 | 2,50 | 1,82 | 1,83 |
| <i>Erfarenhet som aukt./ godkänd revisor</i> | | | | | | | | | | | | |
| Färre än 5 år | 4,47 | 4,3 | 3,37 | 3,80 | 4,32 | 4,50 | 2,0 | 2,10 | 1,58 | 1,58 | 1,37 | 1,20 |
| 5-10 år | 4,56 | 4,64 | 3,5 | 3,50 | 4,11 | 4,14 | 2,17 | 1,93 | 1,78 | 1,78 | 1,61 | 1,64 |
| 11-20 år | 4,64 | | 3,54 | | 4,54 | | 1,86 | | 1,79 | | 1,11 | |
| Fler än 20 år | 4,74 | 4,75 | 3,71 | 3,75 | 4,19 | 4,44 | 2,35 | 2,19 | 2,19 | 2,06 | 1,68 | 1,38 |
| <i>Partner</i> | | | | | | | | | | | | |
| Ja | 4,75 | - | 3,50 | - | 4,44 | - | 1,81 | - | 1,81 | - | 1,19 | - |
| Nej | 4,60 | - | 3,56 | - | 4,28 | - | 2,16 | - | 1,86 | - | 1,49 | - |
| <i>Arbetsort</i> | | | | | | | | | | | | |
| Stockholm | 4,61 | 4,58 | 3,74 | 3,75 | 4,48 | 4,75 | 2,22 | 2,25 | 2,04 | 1,75 | 1,48 | 1,50 |
| Annan ort | 4,63 | 4,61 | 3,49 | 3,64 | 4,25 | 4,18 | 2,07 | 2,00 | 1,82 | 1,82 | 1,42 | 1,39 |
| Totalt | 4,63 | 4,60 | 3,55 | 3,68 | 4,30 | 4,35 | 2,10 | 2,08 | 1,88 | 1,80 | 1,44 | 1,43 |

6 ANALYS & DISKUSSION

I detta kapitel tillämpas studiens teoretiska referensram i syfte att analyseras de resultat som presenterats i empirin. Kapitlet följer den indelning i teman som tidigare presenterats i empirin.

6.1 Revisionsbranschens prispress

Revisionstjänster och framförallt den lagstadgade revisionen har under en längre tid fått utstå en kraftig prispress (SCB, 2003; Cassel, 2014). Denna uppsats tydliggör att utvecklingen inte undgått de svenska revisorerna och även om det finns vissa skillnader avseende deras uppfattningar, är prispressens förekomst påtaglig. Resultaten av vår undersökning visar att en möjlig förklaring till prispressen är att revisionsbranschen har stora problem att förmedla det värde som revisionen tillför klienten. Eftersom det finns svårigheter i att mäta kvalitet och kompetens är det ofta revisionsarvodet som urskiljer olika revisionsbyråer. Enkätundersökningen visar att revisorer *ofta* (62,5 %) eller *ibland* (37,5 %) upplever att revisionsarvodet är den avgörande faktorn vid offerter. Boyd (2004) och London Economics & Ewert (2006) menar på liknande sätt att priset i många fall är det enda konkurrensmedlet då Big Four innehar ungefär samma geografiska nätverk, tekniska kunskaper samt anseende.

Av studien framgår att revisorer upplever prispressen i Sverige ännu tydligare än i till exempel USA. En möjlig anledning är kulturella skillnader där exempelvis oberoendereglerna är striktare än i Sverige och därmed gör det befogat med högre revisionsarvoden. Att oberoendereglerna är strängare kan vara en följd av att revisorer i USA hålls ansvariga och i högre grad kan bli skadeståndsskyldiga. Vidare har landet ett högre osäkerhetsundvikande än Sverige (Hofstede, 2005) och tillsammans med att den finansiella marknaden är många gånger större i USA krävs det mer resurser hos revisionsbyråerna för att den finansiella informationen ska ses som pålitlig.

Våra intervjuer och enkätundersökningens kommentarer visar vidare att revisorer upplever prispressen olika beroende på hur klienter ser på revisionens värde. Har klienten ett intresse av och förståelse för revisionen avtar arvodets betydelse. För att förklara hur klienter ser på revision och revisionsarvode har tre huvudgrupper identifierats. Medan ett börsnoterat företag generellt sett har ett intresse av det mervärde som en revision kan tillföra, fokuserar istället den offentliga sektorn på pris då revisionsupphandlingar är lagstadgat genom LOU. Mittemellan återfinns medelstora privata företag där medvetenheten om revision generellt sett är stor, men då ett högre revisionsarvode drabbar ägarnas egen kassa är prispressen även stor inom detta segment. Således är prispressen störst där medvetenheten om vad revisionen tillför är lägst, vilket indikerar på att ett samband föreligger där emellan.

Ett annat skäl till att revisorer upplever en högre prispress i mindre företag är att de lägger ned mer kraft och energi på större klienter, vilket medför en högre kvalitet och därmed genererar ett högre revisionsarvode. Större klienter är mer medvetna om vad revisorer gör och därmed spelar revisorers kompetens en större roll än vad den gör vid revision av mindre företag. Exempelvis värdesätter de att specialister hjälper till att lösa svåra komplikationer, men det är fortfarande långt kvar för revisionsbranschen innan klienter till fullo förstår vad revisorer åstadkommer. Pris verkar användas som konkurrensmedel eftersom den traditionella revisorn inte är en säljare, vilket innebär att denne kan ha svårt att förmedla värdet i revisionen för klienter.

Av studien är det tydligt att desto längre erfarenhet auktoriserade eller godkända revisorer har, i desto högre utsträckning upplever de att revisionsarvodet ofta är avgörande vid offert. Utmärkande är att drygt hälften (47,4 procent) av de med färre än fem års erfarenhet upplever att revisionsarvodet *ofta* är den avgörande faktorn vid offert, medan hela 74,2 procent av de med mer än tjugo års erfarenhet upplever motsvarande. När resultatet sedermera justeras för samvarians framgår tendensen än tydligare. De med färre än fem års erfarenhet upplever då att det i tre av tio fall *ofta* är avgörande medan de med mer än tjugo års erfarenhet upplever det *ofta* i tre av fyra fall. Även partners upplever i högre utsträckning att revisionsarvodet *ofta* är den avgörande faktorn och revisorers uppfattning

avseende ålder visar icke-justerat och justerat för samvarians att desto äldre, desto mer frekvent anses revisionsarvodet vara avgörande vid offerter.

Att de med mer erfarenhet, högre titel och högre ålder anser att prispresen är mer påfrestande kan förklaras av ansvaret som följer av deras befattning och att de således har starkare incitament till att behålla klienter. Följaktligen är dessa revisorers ersättning mer knutet till revisionsbyråernas lönsamhet, vilket ytterligare ökar påfrestningarna (Koch, Weber & Wüstemann, 2012). Vidare ansåg två tredjedelar av männen och hälften av kvinnorna att revisionsarvodet ofta är avgörande vid offert. Dock kan skillnaderna bero på samvarians mellan andra bakgrundsvariabler samt att män är överrepresenterade i enkätundersökningen sett till målpopulationen. I det justerade resultatet där män och kvinnor är matchade avseende bakgrundsvariabler föreligger likväl en skillnad mellan könen. Differensen är mindre, men trots allt finns det en olikhet i hur kön upplever revisionsarvodet som avgörande vid offert. I empirin finns det tendenser som visar på att män i högre grad använder sig av pris som konkurrensmedel medan kvinnor prioriterar relationer. Det kan möjligen förklaras av Betz *et al.* (1989), som menar att män generellt sett söker framgång och ser arbetet som en tävling i högre utsträckning än vad kvinnor gör. Kvinnor är däremot mer angelägna att utföra ett bra arbete och prioriterar goda arbetsrelationer.

Resultatet visar att revisorer i Stockholm upplever att priset mer sällan är avgörande än på annan ort. Att revisorer på annan ort ser priset som mer avgörande kan bero på att konkurrensen är högre på mindre revisionsuppdrag och då det finns färre uppdrag att konkurrera om på mindre orter så kan följden bli att pris används i högre utsträckning som konkurrensmedel. Vidare har slopandet av revisionsplikten medfört att det finns än färre revisionsuppdrag, vilket kan ha resulterat i att konkurrensen och prispresen ökat ytterligare. Dock påvisar resultatet både icke-justerat och justerat för samvarians på en marginell skillnad mellan de båda kategorierna, vilket indikerar på att priset är en avgörande faktor i hela Sverige. Likväl finns det en skillnad på cirka två procentenheter emellan Stockholm och annan ort och således är det möjligt att differensen hade varit tydligare om en annan uppdelning hade gjorts. Det kan bero på att Göteborg, Malmö och

andra svenska storstäder är inkluderade i annan ort vilket följaktligen jämnar ut de skilda uppfattningarna som kan finnas mellan större och mindre städer. Francis & Yu (2009) menar att revisorer uppnår en högre kvalitet på större gentemot mindre kontor eftersom man har tillgång till mer resurser. Mer resurser och en högre kvalitet innebär att revisionsbyråerna kan hantera större och mer komplexa klienter och därmed bör revisorer på stora kontor uppleva mindre prispress eftersom de bör ha fler uppdrag med god lönsamhet. Som en helhet står det klart att revisionsarvodet i stor utsträckning är avgörande vid offerter, vilket bland annat antyder att revisorer är dåliga på att förklara värdet av revision. Dock skulle hela yrkeskåren inte instämma eftersom det garanterat finns individer inom yrket som differentierar sig ifrån pris och istället uppvisar en god förmåga i att förklara värdet av revision för klienter.

6.2 Revisorns yrkesverksamhet

Med utgångspunkt i studiens teoretiska referensram åskådliggörs revisorns yrkesverksamhet utifrån de teman som tidigare introducerades: konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet samt upplevd press inom yrkesverksamheten.

6.2.1 Konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet

I Sverige är samtliga auktoriserade och godkända revisorer föremål för granskning av tillsynsorganisationerna RN och FAR. Det medför att revisorer vid genomförandet av revisionsarbetet måste upprätthålla en god revisionskvalitet, i annat fall kan det få negativa konsekvenser för dem. Parallellt innebär revisorns agentförhållande gentemot revisionsbyrån att den enskilde revisorn har ett ansvar att uppnå högsta möjliga kostnadseffektivitet (McNair, 1991). Situationen medför att en konflikt mellan kostnadseffektivitet och kvalitet uppstår. Även då konflikten ger upphov till svåra avvägningar för revisorerna indikerar våra intervjuer på att, när en avvägning måste göras, är kvaliteten alltid överordnad kostnadseffektiviteten. Den främsta anledningen är att revisorer inte vill ta risken att ha skrivit en ren revisionsberättelse för ett företag som inte är

välstånd. Det tyder på att revisorns intresse prioriteras före revisionsbyråns och att den enskilde revisorn därmed, liksom Sweeney & Pierce (2004), åsidosätter revisionsbyråns förväntningar på högsta möjliga kostnadseffektivitet. Istället prioriterar revisorn sitt eget anseende, vilket följer DeAngelo's (1981) och Moizer's (1997) argumentation om att revisorn är en nytto-maximerande individ.

Fastän att intervjuerna antyder att kvaliteten är överordnad kostnadseffektiviteten är det anmärkningsvärt att enkätundersökningen visar att mer än sju av tio av revisorerna (71,9 procent) upplever att revisionsarbetet *ibland* eller *ofta* utförs på kortare tid än vad som egentligen är nödvändigt för att nå en fullgod revision. Detta torde innebära att det finns tillfällen där kvaliteten inte är överordnad kostnadseffektiviteten, utan att det motsatta förhållandet gäller. Trots att en tydlig majoritet av revisorerna delger att revisionsarbetet *ibland* eller *ofta* utförs på kortare än nödvändigt menar även närmare nio av tio (87,5 procent) att det *ibland* eller *ofta* debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs. Att revisorerna uttryckligen anser att underrapportering av tid "*snarare [är] regel än undantag*" samt att "*väldigt många jobbar avsevärda volymer på fritiden*" tyder trots allt på att revisorer anser att kvaliteten är av mycket stor betydelse. Underrapportering av tid kan bero på att de måste arbeta utan debitering för att klara budgetar, som således får anses vara orealistiska till följd av konkurrensen mellan revisionsbyråerna. Bland annat menar Otley & Pierce (1996) och Svanberg & Öhman (2013) att det medför missvisande utvärderingar inom revisionsbyrån och förlorade intäkter till revisionsbyrån. Dock är Big Four i samma situation och om någon av dem sätter ett högre pris på sin offert kan det medföra att revisionsuppdraget förloras och då torde de resonera att uppdrag med sämre lönsamhet är bättre än inget uppdrag överhuvudtaget. Likväl blir kontentan att underrapportering av tid bidrar till fortsatt prispress inom revisionsbranschen. Därtill är auktoriserade och godkända revisorer ytterst ansvariga i deras egna revisionsuppdrag och därmed är egenintresset stort att göra bra revisioner. Det leder till att arbete utöver budget måste utföras för att undvika revisioner av undermålig kvalitet som kan ge ett försämrat anseende och medföra disciplinära åtgärder.

6.2.1.1 Utförs revisionsarbetet på kortare tid än vad som är nödvändigt?

Det framgår av studien att både revisorers erfarenhet och ålder är av betydelse för i vilken utsträckning de upplever att revisionsarbetet utförs på kortare tid än nödvändigt. Resultatet visar att desto längre erfarenhet och högre ålder, i desto högre utsträckning upplever revisorer fenomenet. Justerat för samvarians uppvisar resultatet dock på större skillnader, eftersom revisorer som uppnått en hög ålder i de flesta fall även har lång erfarenhet. Mönstret är fortfarande tydligt gällande både erfarenhet och ålder, dock påvisar revisorer med högre ålder starkare tendenser till att fenomenet ofta förekommer. Det torde förklaras av att personer med en högre ålder och högre utbildningsnivå bedöms vara mer riskaverta än motsatsen och att de följaktligen upplever att mer tid krävs för att nå en fullgod revision (Byrnes *et al.*, 1999).

Vidare menar O'Fallon & Butterfield, (2005) och Lin & Zhang, (2011) att erfarenhet har en positiv inverkan på etiskt beslutsfattande och värderingar vilket kan innebära att mer erfarna revisorer upplever fenomenet oftare än andra då de erkänner problemet mer frekvent. Dessutom har revisorer med längre erfarenhet en bättre förmåga till att bedöma vad som egentligen borde utföras än de med kortare erfarenhet (Bedard, 1991; Jeffrey, 1992). En än mer rimlig förklaring är att revisorer med längre erfarenhet och högre ålder har arbetat i revisionsbranschen innan revisionen datoriserades och därmed upplever de att revisionen utförs på kortare tid idag än yngre revisorer, eftersom de inte har något annat än nuvarande metod att jämföra med. Även om alla frågor uttryckligen skulle besvaras med utgångspunkt i prispressen är det möjligt att frågeställningen har missuppfattats av vissa revisorer, och att det egentliga syftet med att undersöka om prispressen medför att revisionen utförs på kortare tid till viss del gått förlorad.

För partners och icke-partners olika uppfattningar avseende frågan visar vår undersökning att det inte finns några större skillnader dem emellan. Däremot torde revisorernas kön vara ett förklarande värde för i vilken utsträckning revisorer upplever fenomenet. Betz *et al.* (1989) och Ameen *et al.* (1996) menar att män och kvinnor förväntas ha olika roller i samhället och att deras värderingar de tar med sig till arbetsplatsen skiljer sig åt. Resultatet

av vår undersökning visar på liknande tendenser när det gäller svenska revisorer. Av enkätundersökningen framgår det att kvinnliga revisorer i lite mer än hälften av fallen (55 procent) anser att revisioner *ibland* eller *ofta* utförs på kortare tid än nödvändigt, medan 62,5 procent av männen anser motsvarande. När resultatet sedan justeras för samvarians blir avvikelserna i uppfattningarna än mer tydliga. De olika föreställningarna könen emellan indikerar således att det finns yrkesrelaterade situationer som de båda könen upplever olika (Betz *et al.*, 1989). Att manliga revisorer i högre utsträckning upplever att arbetet utförs på kortare tid än nödvändigt kan möjligtvis förklaras av att det föreligger en större skepticism bland männen gentemot företagslednings finansiella rapporter och att de därmed önskar mer tidsutrymme för att säkerställa informationen (Ameen *et al.*, 1996).

Enligt Jenkins *et al.* (2008) skiljer organisatoriska klimat sig åt mellan enskilda kontor i de stora revisionsbyråerna. Vår undersökning visar på ett likartat sätt att det inom de olika kontoren finns olika uppfattningar om i vilken utsträckning revisorerna upplever att revisionsarbetet utförs på kortare tid än nödvändigt. Vidare menar POB (2000) att det organisatoriska klimatet tillsammans med ledningens föredöme ("the tone at the top") avgör inställningen för i vilken utsträckning kostnadseffektivitet och kvalitet värderas. Följaktligen visar studiens resultat även indikationer på att det kan finnas skillnader mellan de olika kontorens inställning gentemot kostnadseffektivitet respektive kvalitet.

6.2.1.2 Debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs?

Resultatet av vår undersökning visar att skillnaderna över i vilken utsträckning det debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs, beroende på kön, ålder, erfarenhet och titel, nästintill är obefintliga. Att det inte finns några påtagliga skillnader i vilka som underrapporterar tid torde förklaras av organisationskulturen inom revisionsbyråerna. Då tidigare empiriska studier visat att fenomenet nästintill är allmän praxis (Otley & Pierce, 1996); Svanberg & Öhman, 2013) kan organisationskulturen medföra att fenomenet, antingen explicit eller implicit, överförs till alla revisorer i organisationen. (Jenkins *et al.*, 2008) visar att organisationskulturen skiljer sig mellan olika kontor och således torde även organisationskulturen vara av betydelse för att förklara, den av studien påvisade, skillnaden

mellan de olika arbetsorterna. Icke-justerat är differensen mellan Stockholm och annan ort synlig men på grund av samvarians mellan de demografiska faktorerna blir de avvikande uppfattningarna avseende underrapportering av tid inte till fullo synliggjorda. Däremot, i det justerade resultatet är skillnaden uppenbar då tre av fyra revisorer i Stockholm anser att det *ofta* underrapporteras tid medan bara lite mer än tre av tio revisorer på annan ort anser att det *ofta* förekommer. Att förekomsten är så mycket vanligare i Stockholm kan för det första bero på att mängden juniora revisorer är större i Stockholm. De gör i högre utsträckning misstag som debiteringsansvariga måste ta hänsyn till under revisionsuppdragen och kommentarer från empirin visar på att underrapportering av tid i hög grad beror på juniora revisorers misstag.

En annan anledning kan vara att revisorer i storstäder ses som mer målinriktade till att göra karriär och därmed vill de visa sig från sin bästa sida mer frekvent för att stå ut från mängden. Vidare menar Francis & Yu (2009) att revisorer uppnår en högre kvalitet på större gentemot mindre kontor vilket leder det till att större kontor har högre andel revisionsuppdrag med god lönsamhet eftersom de kan hantera mer komplexa klienter. Tillsammans med att lönsamhet ofta mäts utifrån varje kontor medför en högre andel större revisionsuppdrag att Stockholmskontoren har råd att underrapportera tid och således bjuda klienter på tjänster för att hävda sig i konkurrensen som råder. Det hade även varit intressant att se hur förhållandet hade sett ut om en kategori hade innehållit Stockholm, Göteborg och Malmö mot resterande orter för att se om skillnaden hade varit ännu mer distinkt än vad de är i studiens resultat.

6.2.2 Upplevd press inom yrkesverksamhet

Att vara revisor innebär att denne har flera principals förväntningar att agera efter och därmed också flera krav att uppfylla. Samtidigt som revisorn, i rollen som agent, har ett ansvar gentemot både revisionsbyrå och klienten måste även tillsynsorganisationernas krav tillgodoses. Det är en situation som inneburit att kravbilderna för revisionsyrket länge varit relativt omfattande.

Av empirin ter det sig att den enskilde revisorns erfarenhet är en central faktor för hur revisorer upplever kravbilden och det kan nog förklaras av att desto längre erfarenhet revisorer har, desto enklare är det för dessa revisorer att göra professionella bedömningar (Bedard, 1991). Därmed torde dessa revisorer i högre utsträckning uppleva att fasta riktlinjer och regler hämmar deras professionella omdöme. Medan mindre erfarna revisorer inte bör uppleva ytterligare krav som missgynnande är det däremot rimligt att en viss irritation över striktare krav kan uppstå bland mer erfarna revisorer då de har tillräcklig kompetens att tolka samt hantera regler och riktlinjer mer fritt (Öhman *et al.*, 2006). Följden kan således bli att revisorers professionella omdöme hämmas och därmed påverkas även deras affärsmässighet och kostnadseffektivitet. Eftersom en erfaren revisor, utifrån ovan resonemang, torde ha enklare för att göra bedömningar av vad som är väsentligt kan de vidare effektivisera revisionen på ett sätt som gör den mer lönsam om riktlinjerna inte är så strikta. På grund av att ersättningen för revisorer högre upp i hierarkin är knuten till revisionsbyråerna påverkas de i högre grad negativt då ytterligare krav intervenerar, något som kan hjälpa till att förklara deras uppfattning avseende kravbilden.

6.2.2.1 Upplevd press att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens

Konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet påverkar revisorer och för att klara av prispressen torde revisionsbyråer vilja upprätthålla lönsamheten och därmed minska kostnaderna för revisionsuppdragen. Medan revisorns egenintresse antas vara att hålla en jämn kvalitetsnivå då det ökar dennes anseende och öppnar upp för fler möjligheter kan revisionsbyrån istället använda en högre andel mindre kvalificerade revisorer för att således minska kostnaderna (DeAngelo, 1981; Boyd, 2004). En press att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens torde därmed innebära ett större fokus på lönsamhet från revisionsbyråns sida. Vidare är revisionsbranschen känd för att ha hög personalomsättning bland juniora revisorer och utfallet av frekventa byten av personal blir att sannolikheten för felaktigheter ökar på grund av bristande kännedom om affärsmetoder, regelverk och den anställdes kortsiktiga attityd gentemot sitt arbete (Kreutzfeldt & Wallace, 1986).

Denna studie visar att merparten av revisorerna (71,8 procent) menar att de *aldrig* eller *väldigt sällan* upplever press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens. Anmärkningsvärt är dock att drygt en tredjedel (28,1 procent) *sällan, ibland* eller *ofta* upplever press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens. Med tanke på att revisorer i Sverige i vissa fall saknar tillräcklig kompetens har utvecklingen med kvalitetskontroller varit väldigt viktig för revisionsbranschen eftersom individer i yrket blir av med sin auktorisation. Vår undersökning visar att i de fall tillräcklig kompetens saknas hos en revisor, har dock Big Four i de flesta fall specialistkompetens att tillgå och således finns det någon inom organisationen som kan hjälpa till. Det indikerar att risken är liten för att revisorer inom Big Four utför revisionsuppdrag av dignitet utan att inneha tillräcklig kompetens.

Avseende ålder visar undersökningen, för både det icke-justerade och justerade resultatet att desto äldre revisorerna är, desto mer upplever de en press att *ofta* utföra revisioner utan tillräcklig kompetens. Det kan bero på att de äldre måste ta hand om de svåraste uppdragen då det anses att yngre revisorer inte klarar av det. En annan anledning kan vara att äldre revisorer anser att kraven har utökats sedan de började arbeta som revisor, och från att ha haft kompetensen till att utföra alla typer av revision krävs det numera att revisorer specialiserar sig, vilket kan medföra att de i högre grad känner sig osäkra över sin kompetens. Vidare, bland revisorer med längst erfarenhet upplevs förekomsten både icke-justerat och justerat mer frekvent än för de andra kategorierna. Resultatet går emot McNamara & Liyanarachchi (2008) som menar att revisorer med mindre erfarenhet bör uppleva mer press i och med att de måste bevisa sig och således tar an sig uppdrag utan att ha tillräcklig kompetens. Likt resonemanget för ålder kan det även vara så att de med mer erfarenhet måste ha hand om de svåraste uppdragen och därmed upplever pressen oftare. Andelen som inte är partners upplever press mer frekvent än vad de som är partners gör. Skillnaden är marginell över hela attitydskalan, likväl är den tydlig. Moreno och Bhattacharjee (2003) fann att revisorer med låg titel är mer påverkade av potentialen för ytterligare affärsmöjligheter än revisorer som befinner sig högre upp i hierarkin och således är de mer benägna att tillgodose klienten. Följaktligen är det troligt att de som inte är partners upplever pressen oftare på grund av sitt egenintresse att klättra i hierarkin.

Tidigare forskning har visat att kvinnor är mer riskaversa än män (bl.a. Sundén & Surette, 1998; Byrnes *et al.*, 1999) och vår undersökning har likt dessa funnit tendenser till att kvinnliga revisorer i högre utsträckning upplever en press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens. Dock är skillnaden marginell vilket indikerar att könsstrukturaliseringen (Betz *et al.*, 1989) har en inverkan på revisorernas uppfattningar. Andelen revisorer som upplever fenomenet *ofta* är högre på annan ort i jämförelse med Stockholm, men om *sällan*, *ibland* och *ofta* sammanställs visar annan ort på drygt en av fyra (24,6 procent) gentemot Stockholms fyra av tio (39,1 procent). Att ett fåtal på annan ort *ofta* upplever att kompetens saknas kan ha att göra med att de mindre kontoren inom Big Four har andra typer av klienter, färre specialister och mindre resurser att tillgå, vilket leder till att de har sämre möjligheter att upptäcka felaktigheter i revisioner (Francis & Yu, 2009). Dock är andelen som upplever fenomenet större i Stockholm, vilket kan bero på att pressen är stor för revisorer att alltid leverera. Förekomsten kan även förklaras av att revisorer på annan ort i de flesta fall har möjligheten att ta hjälp av specialistkompetens från större städer, men om revisorer i Stockholm har komplikationer torde steget till att efterfråga specialistkompetens från exempelvis London vara större.

6.2.2.2 Upplevd press från klienter

Den enskilde revisorn har i uppdrag att agera kontrollverktyg, men då revisorn ses som en nyttomaximerande individ gör det dem sårbara för påtryckningar från klienter. Samtidigt kan revisorns egenintressen skapa en positiv press som medför att de skapar revisioner av hög kvalitet tack vare upprätthållandet av en hög professionalitet.

En tydlig majoritet menar att de *aldrig* eller *väldigt sällan* upplever press från klienter att ändra sin slutsats/åsikt/revisionsberättelse. En möjlig förklaring är att Sverige är ett feminint samhälle där människor värderar jämlikhet och solidaritet högt i jämförelse med USA där den starka maskuliniteten och individualismen skapar en "vinnaren tar allt"-mentalitet (Hofstede, 2015). Avsaknaden av denna mentalitet kan medföra att revisorer i Sverige i högre grad agerar mer etiskt korrekt och därmed uppträder mer professionellt. I samma hänseende utövar klienter inte påtryckningar då den svenska kulturen även resulterar i att

de agerar enligt samhällets etiska normer. Ibland förekommer det ändå att företagsledningar försöker påverka revisorer och resultatet indikerar således på att påtryckningar från klienter kan förekomma i enlighet med (Nelson, 2006; Hatfield *et al.*, 2011) eftersom 63,6 procent av revisorerna någon gång upplever press från klienter att ändra sin slutsats/åsikt/revisionsberättelse.

Av vår undersökning framgår att revisorers ålder och erfarenhet har betydelse för i vilken utsträckning de upplever press från klienter. Resultatet visar att revisorer som är äldre än 60 år upplever press från klienter oftare än vad yngre revisorer gör och även erfarenhet visar på ett liknande mönster. Anmärkningsvärt är dock att de med minst erfarenhet kan delas in i två olika grupper. Samtidigt som dessa revisorer upplever fenomenet i ungefär lika hög grad som de med lång erfarenhet, är de även den grupp där flest revisorer *aldrig* upplever press från klienter. Att revisorer med kort erfarenhet både upplever fenomenet minst och mest tyder på att press från klienter kan handla om svårigheter att utföra uppgifter som klienter ber dem om att göra. En annan anledning kan vara att dessa revisorer ses av klienter som lätta att påverka, då de saknar erfarenhet och således kompetensen att hantera dessa situationer lika bra som mer erfarna revisorer. Ett antagande är att ju äldre och längre erfarenhet revisorn har, i desto högre utsträckning bör revisorn ha hand om revisionsbyråns klienter som är av större ekonomisk betydelse. Incitamentet att tillfredsställa dessa kunder bör enligt Reynolds & Francis (2001) vara högre då revisionsarvodet i de flesta fall både är högt och lönsamt. Vidare kan det ses som prestige hos revisorn om det är denne som har inbringat klienten och att revisorn då har större egenintresse i att behålla klienten. Större klienter är även i högre utsträckning medvetna om vad revision är, och i förbindelse med att de vet om att de är betydelsefulla för revisionsbyrån, bör de i högre grad kunna påverka den enskilde revisorn (Wyatt, 2004). Shockley (1981) menar att det kan innebära att revisioner av stora klienter genomförs på ett önskvärt sätt. Däremot anser Reynolds & Francis (2001) att större klienter medför en högre risk för rättstvister och därmed torde revisorer vara mer försiktiga gentemot dessa klienter. Istället kan revisorer vara mindre försiktiga mot små klienter eftersom sannolikheten för att ett oetiskt beteende upptäcks bör vara mindre. Med stöd av vår empiri verkar dock yrkesstoltheten vara enorm bland revisorer vilket medför att situationer när exempelvis arvoden utöver ordinarie revisionsarvode accepteras som

kompensation för att revisorn åsidosätter sitt oberoende och istället rapporterar det klienten vill är mycket ovanligt (Hansen, 2010).

Det är tydligt i enkätresultatet att könen upplever press från klienter i liknande utsträckning. Det kan förklaras av kvinnor och män har liknande yrkesrelaterade roller och således kommer de att agera på liknande sätt inom revisionsbranschen och uppleva etiska dilemman likartat (Betz *et al.*, 1989). Dock finns det en synbar skillnad både icke-justerat och justerat att män upplever press mer frekvent. En möjlig anledning kan vara att kvinnor tenderar att prioritera arbetsrelationer och därmed har de en annan uppfattning än män om vad press från klienter är. Något som en man kan uppfatta som känsligt, kan en kvinna, som värdesätter relationen uppleva som en dialog mellan två parter där prestige inte är en lika stor faktor som för män (*ibid.*).

Revisorer högre upp i hierarkin har mer ekonomiska incitament att tillfredsställa klienter och (Öhman *et al.*, 2006) menar att avsteg från professionella bedömningar därmed görs. (Sharma *et al.*, 2008) fann svag signifikans på att revisorer högre upp i hierarkin i större utsträckning känner en svårighet att tillämpa professionellt omdöme och därmed torde revisorer högre upp i hierarkin uppleva mer press från klienter än revisorer längre ned i hierarkin. Vår undersökning går dock emot de tidigare studierna då inga större skillnader mellan respektive titel kunde urskiljas. Resultatet mellan arbetsort är däremot tydligt eftersom det både icke-justerat och justerat visar på att revisorer i Stockholm upplever mer press från klienter än på annan ort. Francis & Yu (2009) menar att större kontor i högre utsträckning har tillgång till specialister. Således kan det argumenteras för att mer komplexa klienter och mer komplicerade frågor förekommer på Stockholmskontoren medan revisioner vid mindre kontor är av mer elementär karaktär. Eftersom det vid komplicerade frågor ofta finns flera möjliga lösningar är det rimligt att diskussioner uppstår. Att revisorer verksamma i Stockholm därmed upplever mer påtryckningar från klienter kan således bero på att de har hand om mer komplexa revisioner. Även om Choi *et al.* (2010) menar att större kontor ofta har en mer omfattande kundkrets och därmed tenderar att vara mindre benägna att tillgodose en klients påtryckningar än vad ett mindre kontor är visar dock resultatet inget om huruvida revisorer är mer eller mindre benägna att tillgodose klienters påtryckningar.

Vidare är frågeställningen ställd på ett sådant sätt att press innefattar åsikt, slutsats samt revisionsberättelse och det gör det svårt att veta om press bara handlar om olika åsikter, eller allvarlig press från en kriminell verksamhet och med tanke på resultatet hade det varit av intresse att ställa frågan på ett tydligare vis.

6.2.2.3 Upplevd press från överordnande

Agent- och principalförhållandet mellan revisorn och revisionsbyrån innebär att revisorer kan uppleva press från sina överordnade. Även om förekomsten är ovanlig, visar denna studie att revisorer upplever press från överordnande att ändra sin åsikt/slutsats/revisionsberättelse. Resultatet överensstämmer med Lord & DeZoort (2001) som menar att revisorer är föremål för press från sina överordnade. Att förekomsten är begränsad kan möjligen förklaras av de kulturella värderingar som karaktäriserar Sverige. Enligt Hofstede (2015) är Sverige ett land med en förhållandevis låg maktavstånd vilken förknippas med en decentraliserad och informell attityd mellan anställda och överordnade. Det kan således innebära att i de fall påtryckningar från överordnande förekommer, är det på en informell basis och därmed uppfattas de inte som explicita påtryckningar utan som en vardaglig kommunikation. För de olika könen uppfattningar visar vår undersökning endast en liten differens avseende i vilken utsträckning de upplever press från överordnande. Resultatet tyder på att män i lite högre utsträckning upplever fenomenet och en möjlig förklaring kan vara att överordnade har olika förväntningar på könen inom revisionsbranschen (Betz *et al.*, 1989). Med anledning av att skillnaden endast är liten, antyder det att könsstrukturaliseringen har en stor inverkan och att de yrkesrelaterade rollerna övervinner de olika förväntningarna.

Tidigare forskning har visat att revisorer med längre erfarenhet blir mer självsäkra i sin yrkesroll och därmed upplever de mindre press än vad mindre erfarna revisorer gör (Shapeero *et al.*, 2003; McNamara & Liyanarachchi, 2008). Även om vår undersökning visar att både yngre och mindre erfarna revisorer upplever press från överordnande, indikerar resultaten på att äldre och mer erfarna revisorer upplever press i större utsträckning. Det kan möjligen förklaras utav att revisorer längre in i karriären har ett större ansvar för

revisionsbyråns lönsamhet. Befinner sig revisorn då inte i partnerställning, blir således en ökad press från överordnande sannolik. En annan förklaring för studiens resultat kan även vara att olika revisorer upplever press på varierande sätt. Medan yngre och mindre erfarna revisorer kan se överordnades åsikter som stöd, kan en mer självständig revisor uppfatta liknande åsikter som ett hot mot deras kompetens och därmed uppleva en större press.

Resultaten pekar vidare på att revisorers hierarkiska position är av betydelse för vilken press som revisorn upplever. Moreno & Bhattacharjee (2003) menar att revisorer med låg titel är mer påverkade av potentialen för ytterligare affärsmöjligheter än revisorer som befinner sig högre upp i hierarkin vilket innebär att pressen blir mer påtaglig. Att så är fallet tydliggörs ytterligare utav vår undersökning där åldersgrupperna 41-50 år och 51-60 år som består av flest partners upplever pressen minst. Även om partners kan utstå påtryckningar från andra nationella och internationella partners är studiens resultat förhållandevis rimliga, då partners kan betraktas som de överordnande. Tidigare studier (POB, 2000; Jenkins *et al.*, 2008) har visat att det organisatoriska klimatet och ledningens föredöme är av betydelse för revisorers yrkesverksamhet. Vår undersökning visar att revisorer i Stockholm i större utsträckning upplever en press än vad revisorer på annan ort gör vilket indikerar på skillnader i det organisatoriska klimatet mellan olika kontor. Att revisorer i Stockholm tydligare känner av pressen antyder att det organisatoriska klimatet är mer påfrestande än på mindre orter.

7 SLUTSATS

I det avslutande kapitlet besvaras uppsatsens forskningsfrågor genom att de viktigaste slutsatserna presenteras. Även studiens teoretiska bidrag framförs. Avslutningsvis ges rekommendationer för revisionsbranschen samt förslag till fortsatta studier.

7.1 Slutsats

Även om prispressen är omdebatterad i revisionsbranschen så innebar avsaknaden av svenska studier att det bedömdes vara av intresse att empiriskt undersöka om revisorer i Sverige upplever en prispress. Därtill ansågs det vara av stor vikt att studera hur revisorer i deras yrkesverksamhet kunde påverkas av en eventuell prispress för att således vara i stånd att belysa potentiella iakttagelser till både revisionsbranschen och FAR. Detta för att ge dem möjligheten att diskutera och åtgärda komplikationer som kan uppstå på grund av revisionsbranschens prispress. För att uppnå syftet utformades, med bakgrund i tidigare forskning och teorier, studiens teoretiska referensram som legat till grund för insamling av empiri via intervjuerna och enkätundersökningen. Med utgångspunkt i analysen presenteras nedan studiens viktigaste slutsatser.

Uppsatsen tydliggör att prispressen inte undgått de svenska revisorerna och även om det finns vissa skillnader avseende deras uppfattningar är förekomsten påtaglig bland revisorer i hela Sverige. Av studien framgår att revisorer upplever stora svårigheter att förmedla värdet av revision, vilket innebär att revisionsarvodet ofta blir det som särskiljer olika revisionsbyråer. Även om prispressen är påtaglig bland alla revisorer, visar undersökningen att det är manliga revisorer med lång erfarenhet och hög titel som upplever prispressen i störst utsträckning.

Resultaten av studien tillhandahåller flera intressanta slutsatser om prispressens inverkan på svenska revisorers yrkesverksamhet. Även då konflikten mellan kostnadseffektivitet och kvalitet ger upphov till svåra avvägningar indikerar vår studie att när en avvägning måste

göras, är kvaliteten alltid överordnad för revisorer. Vidare visar resultaten på att revisorer i hög grad upplever att det debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs. Underrapportering av tid är närmast kutym och kan förklaras av den organisationskultur som råder inom revisionsbranschen. Revisorer i Big Four är alla i samma situation och om någon skulle få för sig att sätta ett högre pris på sin offert för att undvika underrapportering kanske revisionsuppdraget förloras och därför vågar ingen lösa problemet. Således blir essensen att ett uppdrag med sämre lönsamhet är bättre än inget uppdrag överhuvudtaget. Ytterligare åskådliggör studien att förekomsten är vanligast i Stockholm. Tidigare forskning har likaledes påvisat underrapportering av tid men genom att kombinera fenomenet med prispress kan intresserade få en bättre förståelse för de verkliga implikationerna.

Dessutom visar resultatet att revisioner ofta utförs på kortare tid än vad som är nödvändigt för att nå en revision av tillräcklig kvalitet. Då revisionskvaliteten är det som ger upphov till det förtroende som finns för yrket och revisorer är upptäckten följaktligen problematisk. Förlorar allmänheten förtroendet för revisionsbranschen går den en bekymmersam framtid till mötes.

Ytterligare visar studien att revisorer upplever att prispressen resulterar i olika typer av press vid utövandet av sin yrkesverksamhet: från klienter, från revisionsbyrån, och att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens. Även om förekomsten överlag är låg så är det anmärkningsvärt att press ändå förekommer. Ett annat intressant resultat är att revisorers bakgrundsfaktorer har en betydelse för vilken press de känner av. I detta avseende upplever mer erfarna revisorer i Stockholm som inte är partners en större press från klienter. Vidare är revisorers hierarkiska position av vikt för i vilken utsträckning press från överordnade upplevs. Avslutningsvis är pressen att utföra revisioner utan tillräcklig kompetens störst bland äldre revisorer som har lång erfarenhet och inte är partners.

7.2 Rekommendationer till revisionsbranschen

Studien har visat att revisionsbranschens prispress har en inverkan på svenska revisorers yrkesverksamhet. Att nästan samtliga revisorer tycker att det debiteras färre timmar samt att

revisionsarbetet utförs på kortare tid är problematiskt för revisionsbranschens framtid, både vad gäller dess lönsamhet och dess förmåga att attrahera kompetenta medarbetare. Det har även framkommit av undersökningen att många revisorer upplever att det är svårt att förmedla det värde som revisionen tillför klienten. Eftersom förmågan att förmedla värdet till klienten är bristfällig, blir det också svårt att argumentera för ett högre revisionsarvode. För att motverka att prispressen förvärras är det således essentiellt att samtliga aktörer inom revisionsbranschen uppmärksammar problemet och arbetar för att på ett bättre sätt synliggöra revisionens värde.

7.3 Förslag till fortsatta studier

Det har under uppsatsens gång väckts frågor som är av intresse för fortsatta studier inom ämnet. Forskning kring hur prispressen inverkar på revisionsbranschen i Sverige är i hög grad bristfällig och samtidigt har flertalet av respondenterna uttryckligen poängterat relevansen och aktualiteten utav studier inom området.

Med anledning av att vår undersökning bygger på ett förhållandevis litet material med låg svarsfrekvens kan skillnader beroende på bakgrundsfaktorer delvis vara osäkra, även om resultaten i stort överensstämmer med tidigare empiriska studier. Därmed vore det av intresse för framtida forskning att mer omfattande och ingående studera skillnader mellan enskilda bakgrundsfaktorer för att ytterligare öka förståelsen av revisorers upplevelser av prispressen.

Vår undersökning har visat på en oro avseende prispressen och en förändring är önskvärd bland revisorer. Således hade det varit intressant med en kvalitativ studie som undersöker branschorganisationer och statliga myndigheters (RNs) inställning gentemot prispressen och hur konflikten mellan kvalitet och kostnadseffektivitet kan hanteras för att säkerställa kvaliteten i framtidens revisioner. Härtill vore det vidare vara av intresse att genom en kombination av kvalitativ och kvantitativ metod undersöka företags (främst offentliga företag då prispressen där upplevs mest) inställning gentemot revisionens tillförda värde och revisionsarvodets betydelse.

REFERENSER

Abrahamsson, B. & Andersen, J (1998). Organisation: att beskriva och förstå organisationer. Malmö: Liber Ekonomi.

Ahrne, G. & Svensson, P. (2011). Handbok i kvalitativa metoder. 1. Uppl. Malmö: Liber AB.

Alvesson, M. & Sköldberg, K. (2008). Tolkning och reflektion, vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod. 2. uppl. Lund: Studentlitteratur.

Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2002). Accounting professionals and the accounting profession: linking conduct and context. *Accounting and business research*, 32(1), s. 41-56.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*, 12 uppl. Boston: McGraw-Hill International Edition.

Antle, R. (1982). The Auditor As an Economic Agent. *Journal of Accounting Research*, 20(2), s. 503-527.

Arnold, D.F. & Bernardi, R.A. (1997). An Examination of British, Irish, and U.S. Partners' Responses to Ethical Dilemmas. *Research in Accounting Regulation*, 11, s. 149-172.

Arnold, D.F., Bernardi, R.A., Neidermeyer, P.E. (1999). The Effect of Independence on Decisions concerning Additional Audit Work: A European Perspective. *Auditing*, 1999 Supplement, 18(2), s. 45-68.

Arnold, D.F., Bernardi, R.A., & Neidermeyer, P.E. (2001). The association between European materiality estimates and client integrity, national culture and litigation. *The International Journal of Accounting*, 36(4), s. 459-483.

Asare, S., Cohen, J. & Trompeter, G. (2005). The effect of non-audit services on client risk, acceptance and staffing decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24, s. 489-520.

Bedard, J. (1991). Expertise and Its Relation to Audit Decision Quality. *Contemporary Accounting Research*, 8(1), s. 198-223.

Beltramini, R. F., Peterson, R. A., & Kozmetsky, G. (1984). Concerns of College Students Regarding Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, 3, s. 195-200.

Betz, M., O'Connell, L. & Shepard, J.M. (1989). Gender Differences in Proclivity for Unethical Behavior. *Journal of Business Ethics*, 8, s. 321-324.

- Boyd, C. (2004). The Structural Origins of Conflicts of Interest in the Accounting Profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), s. 377-398.
- Bryman, A. (2006). Integrating quantitative and qualitative research. *Qualitative Research*, 6, s. 97-113.
- Bryman, A. & Bell, E. (2011). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2 uppl. Stockholm: Liber AB.
- Byrnes, J. P., Miller, D. C. & Schafer, W. D. (1999). Gender differences in risk taking: A meta-analysis. *Psychological bulletin*, 125(3), s. 367-383.
- Cassel, F. (2014). Vart är vi på väg? *Balans: Fördjupning*, 2, s. 16-20. Hämtad: 2015-03-20, Från: http://www.far.se/PageFiles/12140/Balans_Fordjupning_nr2.pdf
- Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B & Zhang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practise and Theory*, 29(1), s. 73-98.
- Creswell, J.W. (1994). *Research design Qualitative and quantitative approaches*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Cohen, J.R. and Pant, L.W. (1991). Beyond bean counting: establishing high ethical standards in the public accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 10(1), s. 45-56.
- Cohen, J. R., Pant, L.W., & Sharp, D.J. (1995). An exploratory examination of international differences in auditors' ethical perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 7, s. 37-64.
- Curtis M.B. & Taylor, E.Z. (2013): Whistleblowing in Audit Firms: Organizational Response and Power Distance American Accounting Association. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), s. 21-43.
- Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), s. 11-23.
- DeAngelo, L. (1981) Audit independence, lowballing and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), s. 113-127.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. 2 uppl. Meidenhead: McGraw-Hill Education.
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Douglas, J. (1985). *Creative Interviewing*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14, s. 57-74.

- Ejlertsson, G. (2005). *Enkäten i praktiken – en handbok i enkätmetodik*, 2 uppl. Lund: Studentlitteratur
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39, s. 247-263.
- EU. (2006). Directive 2006/43 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending council directives and repealing council directive. Hämtad: 2015-03-29. Från: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043>
- Eynon, G., Hill, N. T., & Stevens, K. T. (1997). Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. *Journal of Business Ethics*, 16, s. 1297-1309.
- FAR (2013). Vilka trender påverkar morgondagens redovisnings- och revisionsbransch? Föreningen Auktoriserade Revisorer. Hämtad: 2015-03-01, Från: <http://www.far.se/Press-och-opinion/Kampanjer/Hur-ser-branschen-ut-2025/Trendspaningsdag/Vilka-trender-paverkar-morgondagens-revisons--och-redovisningsbransch/>.
- Francis, J R. & Yu, M D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The accounting review*, 84(5), s. 1521-1552.
- Gaa, J. C. (1994). *The Ethical Foundations of Public Accounting*. Vancouver, British Columbia, Canada: CGA-Canada Research Foundation.
- Galbraith, S. & Stephenson, H.B. (1993). Decision Rules Used by Male and Female Business Students in Making Ethical Value Judgments: Another Look. *Journal of Business Ethics* 12, s. 227-233
- Gerestrand, E., Leonardsson, M. (2003). Tjänsteprisindex för ekonomiska konsulter. Statistiska Centralbyrån. Rapport 4. Statistics Sweden. Hämtad: 2015-02-20. Från: www.scb.se/statistik/PR/PR0801/rapport4.pdf
- Grey, C. (1998). On being a professional in a "big six" firm. *Accounting, organizations and society*, 23(5-6), s. 569-587.
- Guba, E.G. & Lincoln, Y.S. (1985). *Naturalistic inquiry*. Thousand Oaks: Sage publications.
- Guba, E.G. & Lincoln, Y.S. (1994). Competing paradigms in qualitative methods. I Denzin & Y.Lincoln, *Handbook of qualitative research*, s. 105-117 (red). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hammersley, M. (1996). The relationship between qualitative-quantitative research: Paradigm loyalty versus methodological eclecticism. I J.T.E. Richardson, *Handbook of qualitative research methods for psychology and the social sciences* (red). Leicester: BPS Books.

Hansen, G. (2010). Audit fees and engagement profitability: A threats and safeguards approach to strengthen compliance with standards of ethical behavior. *Ethics and Strategic Professional Issues*. Hämtad: 2015-04-20.

Från:http://www.nasba.org/files/2011/03/Ethics_and_Strategic_Issues_Discussion-22Oct20.pdf

Harris, J. R. (1989). Ethical Values and Decision Processes of Male and Female Business Students. *Journal of Business Ethics*, 8, s. 234-238.

Harrison, G. W., Lau, M. I. & Rutström, E. E. (2007). Estimating Risk Attitudes in Denmark: A Field Experiment. *Scandinavian Journal of Economics*, 109(2), s. 341-368.

Hart, C. W. & Johnson, M. D. (1999). Growing the Trust Relationship – Business begin raising the bar in search of “total trust”. *Marketing Management* 8(1), s. 9-19.

Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments? *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), s. 117-130.

Hayes, R., Wallage, P. & Görtemaker, H. (2014). *Principles of Auditing - An Introduction to International Standards on Auditing*, 3 uppl. Harlow: Pearson.

Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills CA: Sage Publications.

Hofstede, G (2005). *Organisationer och kulturer*. Lund: Studentlitteratur.

Hofstede, G. (2015). *The Hofstede Centre*. Hämtad: 2015-04-20. Från: <http://geerthofstede.com/>

Holmström, G (1984). *The Provision of Services in a Market Economy*, Working paper, University of Pennsylvania.

Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Jeffrey, C. (1992). The Relation of Judgment, Personal Involvement, and Experience in the Audit of Bank Loans. *The Accounting Review*, 67(4), s. 802-819.

Jenkins, J. G., Deis, D. R., Bedard, J. C. & Curtis, M. B. (2008). Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), s. 45-74.

Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), s. 305-360.

Jones, T.M. & Gaultschi, F.H. (1988). Will the Ethics of Business Change? A Survey of Future Executives. *Journal of Business Ethics*, 7, s. 231-248.

Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47, s. 263-291.

Koch, C., Weber, M. & Wüstemann, J. (2012). Can auditors be independent? Experimental evidence on the effects of client type. *European Accounting Review*, 21(4), s. 797-823.

Kreutzfeldt, R. & Wallace, W. (1986). Error characteristics in audit populations: Their profile and relationship to environment factors. *A Journal of Practice and Theory*, 5, s. 20-43.

Kunda, Z. (1990). The case for motivated reasoning. *Psychological Bulletin*, 108(3), s. 480-498.

Kung, F. H. & Huang, C.L. (2013). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. *Management Decision*, 51(3) s. 479-500.

Lindberg, D. L. & Beck, F.D. (2004). Before and After Enron: CPAs' Views on Auditor Independence. *The CPA Journal Online*.

Lin, Z. J., & Zhang, J. (2011). Ethical awareness of Chinese business managers and accountants and their views on the use of off-book accounts. *Advances in Accounting*, 27(1), s. 143-155.

London Economics & Ewert, R. (2006). Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes. Hämtad: 2015-03-05. Från:
http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf

Lopes, L. L. (1987). Between hope and fear: The psychology of risk. I L. Berkowitz, *Advances in experimental social psychology*, 20, s. 255-295 (red). New York: Academic Press.

Lord, A. T. & DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), s. 215-235.

Margerison, J., Moizer, P. (1996). Auditor licensing in the European Union: a comparative study based on cultural differences. *European Accounting Review*, 5(1), s. 29-56.

McNair, C. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16, s. 635-653.

McNamara, S. M. & Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behavior within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1), s. 1-31.

- McNichols, C. W. & Zimmerer, T. W. (1985). Situational Ethics: An Empirical Study of Differentiators of Student Attitudes. *Journal of Business Ethics*, 4, s. 175-180.
- Moizer, P. (1997). Independence. I Sherer, M. & Turley, S, *Current issues in auditing* (red). California: SAGE Publications Inc, 3. uppl., s. 55-69.
- Morgan, D. L. (1998). Practical Strategies for Combining Qualitative and Quantitative Methods: Application to Health Research. *Qualitative Health Research*, 8, s. 362-376.
- Moreno, K. & Bhattacharjee, S. (2003). The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgments of auditors across professional ranks. *Auditing: A Journal of Practise & Theory*, 22(1), s. 13-28.
- Nelson, M. W. (2006). Ameliorating conflicts of interest in auditing: Effects of recent reforms on auditors and their clients. *Academy of Management Review*, 31(1), s. 30-42.
- Nobes, C. & Parker, R. H. (2012). *Comparative International Accounting*, 12 uppl. Harlow: Pearson.
- O'Fallon, M. J. & Butterfield, K. D. (2005). A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003. *Journal of Business Ethics*, 59, s. 375-413.
- Otley, D. & Pierce, B. (1996). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practise & Theory*, 15(2), s. 65-84.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 63(1), s. 55-73.
- Papke, L. E. (1998). How Are Participants Investing Their Accountants in Participant Directed Individual Account Pension Plans? *American Economic Association*, 88(2), s. 212-216.
- Perrow, C. (1986). Economic Theories of Organization. *Theory and Society*, 15, s. 11-45.
- Ponemon, L. (1992a). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17, s. 239-258.
- Ponemon, L. (1992b). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, 1, s. 71-89.
- Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*, 28(4), s. 379-394.
- Public Oversight Board (POB). (2000). *The Panel on Audit Effectiveness: Report and Recommendations*.

Rallapalli, K. C., Vitell, S. J., Wiebe, F. A. & Barnes, J. H. (1994). Consumer ethical beliefs and personality traits: an exploratory analysis. *Journal of Business Ethics*, 13(7), s. 487-95.

Repstad, P. (2007). *Närhet och distans: kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*. 4. uppl. Lund: Studentlitteratur.

Rest, J. (1979). *Development in Judging Moral Issues*. Minneapolis, MN: University of Minnesota Press.

Reynolds, J. K. & Francis, J. R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), s. 375-400.

RN. (2010). Revisorsnämnden. Hämtad: 2015-02-07. Från: <http://www.revisorsnamnden.se/rn/publicerat/statistik.html>

Sandelowsky, M. (2000). Combining qualitative and quantitative sampling, data, collection and analysis techniques in mixed-method studies. *Research in Nursing & Health*. 23(3), s. 246-255.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2007). *Research methods for business students*. 4. uppl. Harlow: Pearson.

SCBa. (2013). *Statistisk årsbok 2013*. Hämtad: 2015-04-11. Från: http://www.scb.se/statistik/publikationer/OV0904_2013A01_BR_05_A01BR1301.pdf

SCBb. (2013). *Antal företagsförekomster per kommun 2013*. Hämtad: 2015-04-11. Från: http://www.scb.se/sv_/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Arbetsmarknad/Sysselsättning-forvarvsarbete-och-arbetsstider/Registerbaserad-arbetsmarknadsstatistik-RAMS/7895/7902/117037/

Schroeder, R. & Imdieke, L. (1977). Local, cosmopolitan and bureaucratic in public accounting firms. *Accounting, Organisations and Society*. 2, s. 39-45.

Shapeero, M., Koh, H. C. & Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign off in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6-7), s. 478-489.

Sharma D.A., Persson S & Schischke S. 2008. Den svenska revisionsbranschen – upplevs den som hierarkisk? Ekonomihögskolan Lunds Universitet.

Shockley, R. A (1981). Perceptions of auditor independence: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 56(4), s. 785-800.

Siegel, P H., Omer, K. & Karim, K.E. (1997). The role of the code of ethics for the international auditing profession: An international perspective. *Research in Accounting Regulation*, 11, s. 115-127.

Simunic, D. A. (1980) The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), s. 161-190.

Singh, J. & Sirdeshmukh, D. (2000). Agency and trust mechanisms in consumer satisfaction and loyalty judgments. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 28(1), s. 150-167.

Smith, J. K. & Heshusius, L. (1986). Closing down the conversation: The end of the qualitative-quantitative debate among educational inquires. *Educational Researcher*, 15, s. 4-12.

Statens offentliga utredningar. SOU 2008:79. Revisorns skadeståndsansvar. Hämtad 2015-03-01. Från: <http://www.regeringen.se/sb/d/10025/a/111106>

Sundén, A. E. & Surette, B. J. (1998). Gender Differences in the Allocation in Retirement Savings Plans. *American Economic Review*, 88(2), s. 207-211.

Sundgren, S & Svanström, T. (2011). Audit office size, audit quality and audit pricing: Evidence from small and medium sized entities. *Accounting and Business Research*.

Svanberg, J. & Öhman, P. (2013). Auditors' timepressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), s. 572-591.

Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: A qualitative examination. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17, s. 779-812.

Trompenaar, F. & Hampden-Turner, C (1997). *Riding the waves of culture*. London: Nicholas Brealey Publishing.

Trost, J. (2005). *Kvalitativa Intervjuer*. 3., uppl. Lund: Studentlitteratur.

Vandaveer, R. C. & Menefee, M. L. (2006). *Human Behavior In Organizations*. New Jersey: Pearson.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice Hall.

Wilson, T. E. & Grimlund, R. A. (1990). An examination of the importance of an auditor's reputation. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9(1), s. 43-59.

Wood, R. A. (1996). Global audit characteristics across cultures and environments: an empirical examination. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 5(2), s. 215-230.

Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), s. 48-51.

Wyatt, A. R. (2004) Accounting Professionalism - They Just Don't Get It! *Accounting Horizons*. 18(1), s. 45-53.

Zuckerman, M. (1991). *Psychobiology of personality*. Cambridge, England: Cambridge University Press.

Öhman, P, Häckner, E, Jansson, A-M & Tschudi, F. (2006) Swedish Auditors' View of Auditing: Doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, 15(1).

Kort presentation av uppsatsens syfte samt intervjuprocessen:

Studien syftar till att undersöka vilken inverkan revisionsbranschens prispress har på svenska revisorers yrkesverksamhet och hur detta påverkar revisionskvaliteten.

Samtliga revisionsbyråer och respondenter som deltar vid intervjuerna är anonyma i uppsatsen. Intervjuerna spelas in med det enda syftet att säkerställa att det som presenteras i studien överensstämmer med det som sades vid intervjun.

Bakgrundsinformation om respondent:

- Beskriv din bakgrund (antal år inom revisionsbranschen & som auktoriserad revisor).
- Beskriv din position på revisionsbyrån.

Revisionsbranschens prispress:

På framtidisdagen som FAR arrangerade 2013 fick deltagarna lista framtidens viktigaste utmaningar inom revisionsbranschen. En utav de viktigaste utmaningarna var att bibehålla lönsamheten i en bransch som är under stor förändring och prispress.

- Hur upplever du prispressen?
- Upplever du att prispressen påverkar revisionens omfattning?
- Upplever du att revisionsarvodet ofta är den avgörande faktorn vid offerter?
- I vilken utsträckning anser du att revisionsbranschen prispress påverkar ditt arbete?

Revisionsbranschens kravbild

- Hur upplever du kravbilderna på revisorer?

Konflikten mellan kvalitet och lönsamhet:

- Hur hanterar revisorer konflikten mellan lönsamhet och kvalitet?
- Vilken är din uppfattning om hur *din revisionsbyrå* värderar en kostnadseffektiv revision?

Upplevd press inom revisors yrkesverksamhet:

Enligt studier i USA förekommer det att klienter utsätter revisionsbyrån/revisorn för påtryckningar i avsikt att få revisorn till att ändra sin åsikt så att företagsledningens intressen tillgodoses.

- Hur ser du på detta utifrån ett svenskt perspektiv?
- I vilken utsträckning upplever du att klienter försöker påverka revisorers granskning?
- Hur hanterar man som revisor en sådan situation?
- I vilken utsträckning upplever du att revisorer är mer benägna att tillgodose klienter vars betydelse för revisorn/revisionsbyrån är större?

Eftersom revisionsbyråerna bedrivs som en affärsverksamhet och revisionsbranschen omfattas av marknadsregler enligt grundläggande nationalekonomiska teorier om utbud och efterfrågan har amerikanska studier visat att revisorer får utstå påtryckningar inifrån revisionsbyrån.

- Hur ser du på detta utifrån ett svenskt perspektiv?
- I vilken utsträckning upplever du att arbetsgivaren försöker påverka revisorers åsikter?
- Tror du att det förekommer att revisorer utför en revision utan att ha haft nödvändig/tillräcklig *kompetens*?
- Tror du att revisionsbyråer i vissa fall tar sig an klienter utan att ha tillräckliga resurser med anledning av prispressen?

Bilaga II – Följebrev enkätundersökning

Hej!

Vilken inverkan har revisionsbranschens prispress på Din yrkesverksamhet?

Vi utför en enkätundersökning i syfte att undersöka vilken inverkan revisionsbranschens prispress har på revisorers yrkesverksamhet. Undersökningen kommer att vara en del av vår masteruppsats för Civilekonomprogrammet vid Lunds Universitet. Enkäten skickas till samtliga godkända och auktoriserad revisorer som är medlemmar i FAR och arbetar på Big Four.

Alla uppgifter kommer att behandlas konfidentiellt och angivna svar kommer inte att kunna kopplas till enskilda respondenter. I enkäten ställs ett antal demografiska frågor, exempelvis byråtillhörighet. Avsikten med detta är endast för analytiska syften och eventuella skillnader mellan byråer kommer inte att presenteras i uppsatsen.

Tid för att besvara enkäten uppskattas till högst 5 minuter. Enkäten är öppen under begränsad tid och nås via följande länk: https://docs.google.com/forms/d/14U-FNPyS-NT2QEBoFOZT_4095QO4N0gc_PtrUX9-dAY/viewform?usp=send_form

Som tack för din medverkan kommer du att få möjlighet att ta del av studiens resultat, vilket vi hoppas kan vara av intresse för dig.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar,
Fredrik Hergart & Markus Henriksson

Tillägg vid påminnelse:

“Detta är en påminnelse. För en tid sen fick du en enkät om vilken inverkan revisionsbranschens prispress har på din yrkesverksamhet som revisor. Har du redan medverkat i enkätundersökningen, kan du vänligen bortse från detta mail. Tack för din medverkan!”

Bilaga III – Enkätundersökning

På framtidsdagen som FAR arrangerade 2013 fick deltagarna lista framtidens viktigaste utmaningar inom revisionsbranschen. En utav de viktigaste utmaningarna var att bibehålla lönsamheten i en bransch som är under stor förändring och prispress. Med detta i åtanke avser vi undersöka vilken inverkan revisionsbranschens prispress har på svenska revisorers yrkesverksamhet.

För att öka studiens bidrag kan du efter varje besvarad fråga frivilligt utveckla ditt svar genom att lämna en kommentar. Vänligen besvara samtliga frågor med prispressen i åtanke.

Lycka till!

Demografiska frågor

* = Obligatorisk fråga

- | | |
|---|--|
| 1. Kön: * | 4. Vilken byrå arbetar du för? * |
| <input type="checkbox"/> Man | <input type="checkbox"/> Deloitte |
| <input type="checkbox"/> Kvinna | <input type="checkbox"/> EY |
| 2. Ålder: * | <input type="checkbox"/> KPMG |
| <input type="checkbox"/> Yngre än 30 år | <input type="checkbox"/> PwC |
| <input type="checkbox"/> 30-40 år | <input type="checkbox"/> Annan byrå |
| <input type="checkbox"/> 41-50 år | 5. Är du partner i byrån du arbetar för? * |
| <input type="checkbox"/> 51-60 år | <input type="checkbox"/> Ja |
| <input type="checkbox"/> Äldre än 60 år | <input type="checkbox"/> Nej |
| 3. Antal år som godkänd auktoriserad/revisor: * | 6. Vilken stad arbetar du i? * |
| <input type="checkbox"/> Färre än 5 | <input type="checkbox"/> Stockholm |
| <input type="checkbox"/> 5-10 år | <input type="checkbox"/> Annan ort |
| <input type="checkbox"/> 11-20 år | |
| <input type="checkbox"/> Fler än 20 år | |

Påverkan inom revisorns yrkesverksamhet

7. Hur ofta upplever du att revisionsarvodet är den avgörande faktorn vid offerter? *

Aldrig Vändigt sällan Sällan Ibland Ofta

Kommentar:

8. I vilken utsträckning anser du att prispressen medför att revisionsarbetet måste utföras på kortare tid än vad som är nödvändigt för att nå en revision av tillräcklig kvalitet? *

Aldrig Vändigt sällan Sällan Ibland Ofta

Kommentar:

9. I vilken utsträckning upplever du att prispressen medför att klienter debiteras färre timmar än vad som egentligen utförs? *

Aldrig Vändigt sällan Sällan Ibland Ofta

Kommentar:

10. I vilken utsträckning upplever du press att utföra revisioner utan att ha tillräcklig kompetens? *

Aldrig Vändigt sällan Sällan Ibland Ofta

Bilaga III – Enkätundersökning

Kommentar:

11. I vilken utsträckning upplever du press från klienter att ändra din slutsats/ åsikt/revisionsberättelse? *

Aldrig Väldigt sällan Sällan Ibland Ofta

Kommentar:

12. I vilken utsträckning upplever du press från överordnade att ändra din slutsats/ åsikt/revisionsberättelse? *

Aldrig Väldigt sällan Sällan Ibland Ofta

Kommentar:

Avslutning

Har du någon kritik angående enkäten, vänligen kommentera nedan!

PROBLEM I EN PRISPRESSAD BRANSCH

STORA SVÅRIGHETER att förmedla värdet av revision, ständigt prispress och omfattande underrapportering av arbetad tid. Svenska revisorers tillvaro är besvärlig. För att inte säga extremt tuff.

Svårigheten att mäta revisionskvalitet och kompetens innebär att det ofta är arvudet som urskiljer revisionsbyråer. Har klienten ett intresse av och förståelse för revisionen avtar däremot prisets betydelse. Medan ett börsnoterat företag generellt sett har ett intresse av det mervärde som en revision kan tillföra, fokuserar istället den offentliga sektorn på pris eftersom revisionsupphandlingar är lagstadgat genom ”Lagen om offentlig upphandling”. Mittemellan återfinns medelstora privata företag där medvetenheten om revision vanligen är stor, men då ett högre revisionsarvode drabbar ägarnas egen kassa är prispressen även stor inom detta segment. Situationen skapar en konflikt mellan lönsamhet och kvalitet.

ÄVEN DÅ KONFLIKTEN ger upphov till svåra avvägningar för revisorer indikerar en studie av Markus Henriksson och Fredrik Hergart, två master-studenter vid Ekonomihögskolan i Lund, att när en avvägning måste göras, är kvaliteten alltid överordnad kostnadseffektiviteten. Den främsta anledningen är att revisorer inte vill ta någon risk att ha skrivit en ren revisionsberättelse för ett företag som inte är ekonomiskt välmående.

Men om kvaliteten alltid står i första rum betyder det att lönsamheten i en redan prispressad bransch drabbas. Fortsätter revisionsbyråerna bortse från lönsamheten och inte hittar mer effektiva sätt att utveckla verksamheten finns det snart inte någon mening i att fortsätta bedriva revision. En partner på Big 4 uttrycker sin oro och tycker att branschen och revisorsnämnden måste ta tag i problemet.

REVISORER I BIG 4 är alla i samma båt och om någon skulle få för sig att sätta ett högre pris på

sin offert kanske revisionsuppdraget förloras. och således vågar ingen lösa problemet. Kontentan blir att ett uppdrag med sämre lönsamhet är bättre än inget uppdrag överhuvudtaget.

Problemet är att denna feighet i branschen leder till orealistiska budgetar där revisorer är de som hamnar i kläm. Underrapportering av tid är närmast kutym och har blivit något av en praxis bland revisionsbyråerna för att upprätthålla kvaliteten och lönsamheten. Det leder till att arbete utöver budget måste utföras för att undvika revisioner av undermålig kvalitet som kan ge revisorer ett försämrat anseende och att de straffas av Revisorsnämnden.

ENLIGT RESULTAT I STUDIEN är problemet värst i Stockholm. Så många som tre av fyra tillfrågade revisorer upplever ofta att de måste underrapportera. Samtidigt är det bara en tredjedel av revisorerna på andra orter som upplever det i lika hög utsträckning.

REVISORER TYCKER OCKSÅ att prispressen leder till att de i många fall måste utföra revisioner på kortare tid än vad som krävs för att uppnå kvaliteten i sitt arbete. En utveckling med omfattande interna kvalitetskontroller har dock tyglat problemet, men faktum kvarstår att revisorer fortsätter att bli av med sin auktorisering.

Att nära samtliga tillfrågade revisorer upplever att det debiteras färre timmar samt att revisionsarbetet utförs på kortare tid än nödvändigt är problematiskt för revisionsbranschens framtid, både vad gäller dess lönsamhet samt förmåga att attrahera kompetenta medarbetare. För att motverka prispressen är det således essentiellt att samtliga aktörer inom revisionsbranschen uppmärksammar problemen och arbetar för att på ett bättre sätt förmedla revisionens värde.