



Offshoring av redovisning *dess påverkan på revisionen*

Magisteruppsats vt 2007

Författare:

Cristoff Ringberg

Cecilia Svärd

Angelica Tyrander

Handledare:

Per Magnus Andersson



Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

~ **FÖRORD** ~

Vårterminen 2007 har varit intensiv och samtidigt mycket lärorik. Vi vill rikta ett varmt tack till de personer inom Kraft Foods Sverige AB, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG Bohlins och Deloitte som tagit sig tid att medverka i de intervjuer som genomförts och därmed gett oss möjligheten att förverkliga denna uppsats. Vi uppskattar deras välvilja att svara på våra frågor samt det trevliga bemötandet vi erhållit från deras sida.

Vi vill även framföra ett stort tack till vår handledare Per Magnus Andersson för den tid han har ägnat åt uppsatsen. Vi uppskattar den inspiration och de råd han har givit oss samt den konstruktiva kritik han har framfört.

Lund den 31 maj 2007

Cristoff Ringberg

Cecilia Svärd

Angelica Tyrander

SAMMANFATTNING

<i>Titel</i>	Offshoring av redovisning - dess påverkan på revisionen
<i>Seminariedatum</i>	8 juni 2007
<i>Ämne/Kurs</i>	Magisteruppsats, 10 poäng Företagsekonomiska institutionen, Lunds Universitet
<i>Författare</i>	Cristoff Ringberg, Cecilia Svärd, Angelica Tyrander
<i>Handledare</i>	Per Magnus Andersson
<i>Nyckelord</i>	Revision, revisionsprocessen, offshoring, redovisning, shared service center
<i>Syfte</i>	Syftet med den här uppsatsen är att beskriva och analysera hur revisionen av företag påverkas då företaget har genomfört en outsourcing av delar eller hela sin redovisning till ett bolag, inom koncernen, i utlandet. Genom att studera ett företag, som genomfört denna form av outsourcing, samt att undersöka de fyra stora revisionsbolagens erfarenheter på området, ämnar uppsatsen uppfylla detta syfte.
<i>Metod</i>	Denna studie grundar sig på den kvalitativa metoden. En illustrationsstudie samt en flerfallstudie har genomförts tillsammans med semistrukturerade intervjuer. Valet av våra intervjuobjekt vid flerfallsstudien grundar sig i företagets storlek. Kravet vid val av illustrationsföretaget var att de genomfört en offshoring.
<i>Teori</i>	Uppsatsen är uppdelad på två teorikapitel, ett angående offshoring och shared service center samt ett som beskriver revisionsprocessen och dess olika steg. Denna uppdelning är till för att ge läsaren en tydligare bild av de olika delarna.
<i>Empiri</i>	Det empiriska materialet som samlats in baseras på dels ett stort internationellt företag som nyligen genomfört en offshoring, samt erfarenheter kring ämnet från de fyra stora revisionsbyråerna i Sverige.
<i>Resultat</i>	Då ett företag väljer att offshora redovisningsfunktioner påverkar detta samtliga steg i revisionsprocessen. Förändringen blir emellertid inte så tydlig för företaget som genomfört omorganisationen men däremot för dennes revisor. Den mest påtagliga förändring ligger i det faktiska granskningsarbetet som även det till viss del offshoras.

ABSTRACT

<i>Title</i>	Offshoring of accounting - its impact on the audit process
<i>Seminar date</i>	8 th of June 2007
<i>Course</i>	Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS), Institution of Business and Administration, University of Lund
<i>Authors</i>	Cristoff Ringberg, Cecilia Svärd, Angelica Tyrander
<i>Advisor</i>	Per Magnus Andersson
<i>Key words</i>	Auditing, audit process, offshoring, accounting, shared service center
<i>Purpose</i>	The purpose of this Thesis is to describe and analyse how the audit of a company is affected when the company has outsourced the whole or part of the accounting function to a different geographical location within the same organisation. Our descriptions and analysis is supported by studying an organisation that has gone through with outsourcing and applying the understanding and knowledge of the big four audit firms.
<i>Methodology</i>	This study is based on the qualitative method. An illustration study together with a multiple case study has been carried out along with semi-structured interviews. The choice of the interview subjects within the multiple case studies is based upon the size of the companies. The requirement for the illustration company is that they had to have performed and outsourcing.
<i>Theory</i>	This Thesis is divided into two theory chapters; one regarding offshoring and shared service centre, and one that describes the audit process and its different steps. This split is to provide the reader with a more transparent picture about the different aspects.
<i>Empirical foundation</i>	The empirical material that has been collected is based upon a large international company that has recently undergone an offshoring, as well as experience on the topic from the big four auditing firms in Sweden.
<i>Conclusions</i>	When a company decides to offshore accounting functions it will affect all parts of the audit process. However, the changes are not that apparent to the company itself as they are to the auditor. The most apparent change is found within the actual testing process, which will, to some extent, be subject to offshoring as well.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	6
1.1	Bakgrund.....	6
1.2	Problemdiskussion	7
1.3	Syfte	8
1.4	Positionering	8
1.5	Disposition	9
2	METOD.....	10
2.1	Övergripande angreppssätt	10
2.2	Datainsamling	11
2.2.1	Val av teori	12
2.2.1.1	Språkbruk	13
2.2.2	Illustrationsföretaget	13
2.2.3	Val av revisorer	13
2.2.4	Intervjumetod för illustrationsföretaget & revisorsintervjuer	14
2.2.4.1	Utformningen av intervjuguiderna	16
2.2.5	Källkritik	17
2.3	Redovisning av empirin	18
2.4	Tillvägagångssätt vid analysen	19
3	TEORI - OUTSOURCING	20
3.1	Outsourcing.....	20
3.2	Offshoring.....	20
3.2.1	Anledningar till offshoring	21
3.2.2	Risker med offshoring	22
3.3	Shared Service Center	23
3.3.1	Fördelar med Shared Service Center	24
3.3.2	Risker med Shared Service Center.....	25
4	TEORI - REVISION	26
4.1	Revision	26
4.2	Revisorns roll i förhållande till agentteorin	27
4.3	Revisorns uppgifter	27
4.4	Revisionsprocessen	28
4.4.1	Förplanering	28
4.4.2	Planering.....	29
4.4.2.1	Risker	30
4.4.2.2	Intern kontroll.....	31
4.4.3	Granskning	31
4.4.3.1	Granskning av kontroller	32
4.4.3.2	Substansgranskning.....	33
4.4.4	Dokumentation och rapportering	33
4.4.4.1	Dokumentation.....	33
4.4.4.2	Rapportering.....	34
4.4.5	Tidiga bokslutsrevisioner.....	35
5	EMPIRI – KRAFT FOODS SVERIGES OFFSHORING	36
5.1	Kort om Kraft Foods	36
5.1.1	Bakgrund till Kraft Foods offshoring	36
5.1.2	Överflyttningen	37
5.1.3	Dagsläget	38
5.1.4	Framtiden	38
5.2	Effekter på revisionen	39
5.2.1	Effekter på revisionsprocessen.....	39

6	EMPIRI - REVISORSINTERVJUER	41
6.1	Öhrlings PricewaterhouseCoopers	41
6.1.1	Revisionsprocessen	41
6.1.1.1	Effekter på förplaneringen	42
6.1.1.2	Effekter på planeringen av revisionen	42
6.1.1.3	Effekter på granskningen	43
6.1.1.4	Effekter på dokumentation och rapportering	43
6.2	Ernst & Young	44
6.2.1	Revisionsprocessen	44
6.2.1.1	Effekter på förplaneringen	44
6.2.1.2	Effekter på planeringen av revisionen	45
6.2.1.3	Effekter på granskningen	45
6.2.1.4	Effekter på dokumentation och rapportering	46
6.3	KPMG Bohlins	46
6.3.1	Revisionsprocessen	46
6.3.1.1	Effekter på planeringen av revisionen	47
6.3.1.2	Effekter på granskningen	48
6.3.1.3	Effekter på dokumentation och rapportering	48
6.4	Deloitte	49
6.4.1	Revisionsprocessen	49
6.4.1.1	Effekter på planeringen	50
6.4.1.2	Effekter på granskningen	50
6.4.1.3	Effekter på dokumentation och rapportering	51
6.5	Sammanfattande tablå	52
7	ANALYS	53
7.1	Analys av revidering av Kraft Foods Sverige	53
7.1.1	Effekter på förplaneringen	53
7.1.2	Effekter på planeringen av revisionen	54
7.1.3	Effekter på granskningen	56
7.1.4	Effekter på dokumentation och rapportering	57
7.2	Analys av förändringen av revisorns roll	57
7.3	Analys av revisorers erfarenheter vid offshoring	58
7.3.1	Effekter på förplaneringen	59
7.3.2	Effekter på planeringen av revisionen	60
7.3.3	Effekter på granskningen	62
7.3.4	Effekter på dokumentation och rapportering	64
8	RESULTAT & SLUTDISKUSSION	65
8.1	Resultat	65
8.2	Slutdiskussion	66
8.3	Framtida forskning	68
	KÄLLFÖRTECKNING	69
	Muntliga källor	69
	Lagrum	69
	Litteratur	69
	Uppsatser	70
	Tidskrifter	70
	Elektroniska källor	71
	BILAGOR	72
	Bilaga 1 – Intervjuguide: Illustrationsföretaget	72
	Bilaga 2 – Intervjuguide: Revisionsintervjuerna	73

1 INLEDNING

I detta första kapitel skapas en grundläggande förståelse för uppsatsen genom en kort beskrivning av ämnet. Kapitlet övergår sedan i en problemdiskussion gällande den påverkan företagen kan ha för revisionen, vilket leder fram till uppsatsens syfte. Vidare presenteras uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Företag fortsätter aggressivt att driva på outsourcing. Sex av tio företag funderar idag på att flytta delar av sin verksamhet utomlands.¹ Anledningen till utflyttningen beror till stor del på den ökade globaliseringen som företag möter idag, men även den snabba utvecklingen av informationsteknologin. Följderna av detta blir att förutsättningarna för företag förändras. Konkurrensen ökar och kraven på effektivitet och spetskompetens trappas upp samtidigt som kostnader måste hållas nere. Företag tvingas koncentrera sig på sin kärnverksamhet för att kunna skapa konkurrensfördelar gentemot sina motspelare på marknaden. Konsekvenserna har blivit mer slimmade organisationer där företag förmås samarbeta i större utsträckning än tidigare.² Offshoring är ett exempel på en sådan samarbetsform. Offshoring härrör från outsourcing och är en förkortning av offshore outsourcing.³ Med outsourcing menas att utförandet av vissa funktioner som tidigare legat inom det egna företaget läggs ut på leverantörer.⁴ Skillnaden är att vid offshoring så sker utkontrakteringen till utlandet.

Några av de vanligaste funktionerna som berörs av offshoring är produktion, IT-stöd och telefonväxel. Den senaste trenden inom offshoring är emellertid att företag väljer att flytta hela eller delar av sina ekonomiavdelningar till utlandet. En svensk ekonom beräknas kosta cirka fyrtyotusen kronor i månaden inklusive arbetsgivaravgifter medan en polsk ekonom endast beräknas kosta tiotusen kronor i månaden. Den här minskningen kan även jämföras med Kina där månadskostnaden kan hamna så lågt som femtusen kronor i månaden.⁵

Då företag väljer att genomföra en offshoring finns det två alternativ att tillgå; att utkontraktera till en tredje part eller att använda sig av sin egen kapacitet. Det sistnämnda innebär i de flesta fall en tillämpning av ett så kallat shared service center (SSC).⁶ Shared service innebär att administrativa stödtjänster koncentreras till en organisation som sedan erbjuder sina tjänster internt inom koncernen.⁷

¹ Ullsten, M (2005) *Snart flyttar även de roliga jobben*

² Langfield-Smith, K & Smith, D (2003) *Management control systems and trust in outsourcing relationships*

³ Ullsten, M (2005) *Snart flyttar även de roliga jobben*

⁴ Nationalencyklopedin (2007-05-14) *Sökord: outsourcing*

⁵ Ullsten, M (2005) *Snart flyttar även de roliga jobben*

⁶ A T Kearny (2007) *Execution is everything: the keys to offshore success*

⁷ Ejdemark, A & Nilsson, A (2006) *Shared Service: Koncentrerad administration*

Det är viktigt att inte bara se till fördelarna, utan att även uppmärksamma att det finns en hel del risker med att lägga ut verksamheten till utlandet.⁸

1.2 Problemdiskussion

Offshoringen påverkar givetvis de företag som väljer att genomföra denna omorganisation, men det är viktigt att beakta att det inte enbart är företaget i sig som ställs inför förändringar vid offshoring. Även företagets olika intressenter, så som kunder och leverantörer, kan påverkas. Intressenterna kan exempelvis bli tvungna att ha kontakt med personal i utlandet. Detta kan få till följd att det kan uppstå kommunikationsproblem på grund av språkförbistringar och resultatet kan leda till frustration hos kunder och leverantörer.⁹

Ytterligare en aktör som påverkas då en offshoring genomförs är ett företags revisorer. Många företag är skyldiga enligt lag att genomgå en granskning av den finansiella ställningen i företaget. Då delar av ett företags verksamhet läggs utomlands blir det inte lika självklart att revisionen utförs på samma sätt som tidigare, eller ens om det är samma revisionsbyrå som ska granska de delar som blivit föremål för offshoring. Valet av strategi, det vill säga outsourcing på tredje part eller bibehållande inom företaget, kan spela in. Denna studie fokuserar emellertid enbart på det sistnämnda. Likaså kan det ha betydelse hur företagets organisation ser ut, var moderbolaget och koncernen har sitt fäste, men även vilket land företaget väljer att förlägga offshoringen till.

- *Hur upplever ett svenskt företag och dess revisor att revisionsprocessen har förändrats efter det att företaget offshorat redovisningsfunktioner?*

Revisorerna tillsammans med sina medarbetare på revisionsbyrån är de som arbetar med revisionsprocessen. Om förutsättningarna för denna process förändras kan det antas att även revisorns roll påverkas. Då objektet som ska revideras flyttas utomlands innebär det en tydlig förändring av förutsättningarna. En uppenbar skillnad är att det fysiska avståndet till det som ska revideras ökar. Det är möjligt att detta, men även andra faktorer, skulle kunna innebära en ökad risk för revisorn.

- *I vilken omfattning påverkas revisorns roll då klienten utför en offshoring enligt ovan?*

⁸ Karlberg, E (2006) *Outsourcing ligger i tiden*

⁹ Ibid

Många företag har idag offshorat ekonomifunktioner för att bland annat sänka sina kostnader och dra fördel av skalfördelar.¹⁰ Företaget i denna studie är således inte unikt. För att få ett bredare perspektiv på hur denna strategi påverkar företagets revisorer är det intressant att studera även andra revisionsbolags erfarenheter av offshoring.

- *Vilka förändringar i revisionsprocessen har revisionsbolagen i Sverige upplevt då klient offshorat redovisningsfunktioner?*

1.3 Syfte

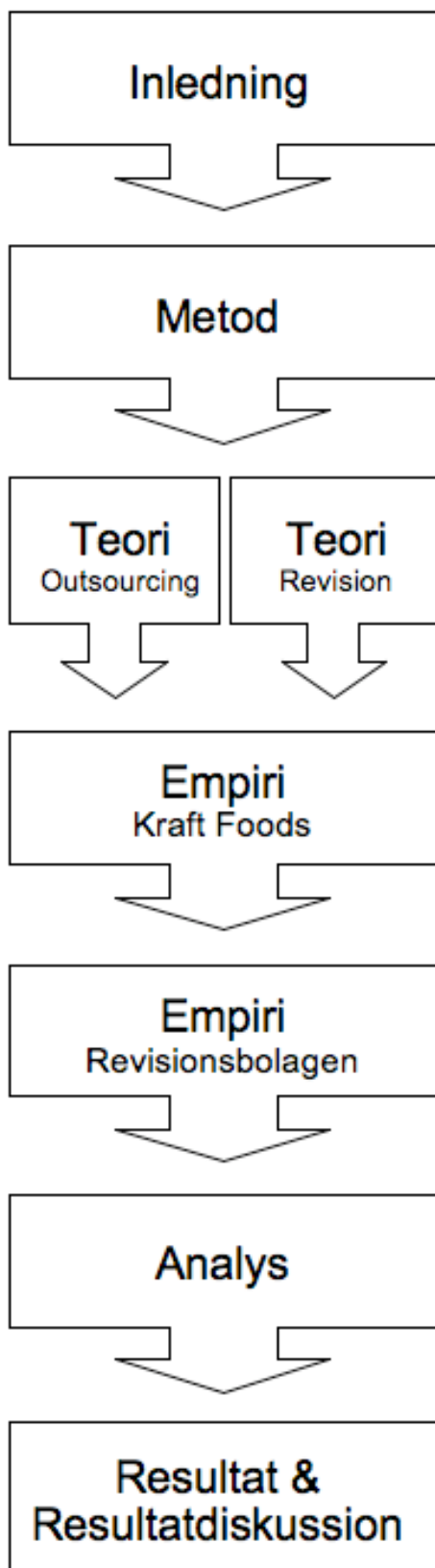
Syftet med den här uppsatsen är att beskriva och analysera hur revisionen av företag påverkas då företaget har genomfört en outsourcing av redovisningsfunktioner till ett koncerninternt bolag i utlandet. Genom att studera ett företag, som genomfört denna form av outsourcing, samt att undersöka de i Sverige fyra största revisionsbolagens erfarenheter på området, ämnar uppsatsen uppfylla detta syfte.

1.4 Positionering

Det har tidigare skrivits mycket kring outsourcing och en del om offshoring. Det som forskningen tagit upp är främst beskrivningar av begreppen, implementeringar samt analyser av utfall. Vidare har det i olika teoretiska sammanhang skrivits mycket kring revision. Däremot har vi inte påträffat några tvärsnittsstudier som berör sambandet mellan de båda, det vill säga hur revision kan påverkas av outsourcing och offshoring. Med inriktningen på vår uppsats anser vi oss kunna bidra med en ny infallsvinkel på studier om revision och offshoring.

¹⁰ Berry, J (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*

1.5 Disposition



Figur 1.1 – Uppsatsens disposition

I detta första kapitel skapas en grundläggande förståelse av ämnet genom en kort bakgrund. Vidare följer problemdiskussionen som leder fram till studiens syfte. Kapitlet avslutas med denna aktuella disposition.

Inom det andra kapitlet redogörs för de metoder som tillämpats och som bedömts vara ändamålsenliga för studien. Här beskrivs även förfaringssättet vid insamlandet av studiens material samt hur detta material senare i uppsatsen kommer att presenteras.

I det första teorikapitlet beskrivs outsourcing, offshoring och shared service center för att ge läsaren en förståelse för de förändringar och risker revisorer kan utsättas för.

Det andra teoriavsnittet innehåller de teorier som mer påtagligt rör revision och revisorn. Kapitlet består av agentteorin, en redogörelse av revisorns roll samt revisionsprocessens olika steg.

Empirin är även den uppdelad i två delar. Första empirikapitlet består av en sammanställning av det material som uppbådats genom intervju med illustrationsföretaget och dess revisor.

Det andra empirikapitlet fångar in den erfarenhet revisionsbyråerna har gällande klienter som offshorat sin redovisning. En sammanfattande tabell avslutar kapitlet.

I analyskapitlet analyseras och jämförs det insamlade empiriska materialet utifrån valda teoriområden. Först behandlas illustrationsfallet, därefter följer analysen av revisionsbyråernas erfarenheter och bedömningar.

Denna uppsats avslutas genom att samtliga av uppsatsens delar knyts ihop genom att de inledande frågorna från problemdiskussionen besvaras. Resultatet vidareutvecklas sedan i en diskussion och kapitlet avslutas med förslag till vidare forskning.

2 METOD

I följande avsnitt behandlas de ansatser och metoder som använts och som anses relevanta inom studien. Kapitlet innehåller även en beskrivning av tillvägagångssättet vid insamling av material samt hur det presenteras senare i uppsatsen.

2.1 Övergripande angreppssätt

Följande avsnitt avser att vägleda och förklara för läsaren vilka val och angreppssätt vi utgått ifrån genom arbetsprocessen, från född tanke till att nå det resultat som följer av uppsatsen.

Vi fick i ett tidigt skede kontakt med det multinationella livsmedelsbolaget Kraft Foods, vilka nyligen genomfört en offshoring av delar av sin redovisning. Då flera andra tidigare studier behandlat offshoring ur företagets synvinkel, med fokus på klassiska möjligheter och fallgropar, ansågs inte denna vinkling aktuell.

Tanken på att fånga in effekter på revisionen uppstod efter att vi fördjupat oss i vilka delar av verksamheten Kraft Foods offshorat. Kontakt knöts då även med den revisionsbyrå, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, som utför revisionen av Kraft Foods. För att studien skulle få större bredd valde vi även att inkludera erfarenheter från de övriga tre stora revisionsbyråerna i Sverige, det vill säga Ernst & Young, KPMG och Deloitte.

Uppsatsen består således av en tvådelad studie. Först undersöks hur revisionsprocessen förändrats för Kraft Foods Sverige AB, vilket ska ses som en illustration av företeelsen. Därefter undersöks vilka erfarenheter som finns hos de fyra största revisionsbolagen i Sverige när det gäller revidering av offshorad redovisning.

Att en kvalitativ metod var en adekvat utgångspunkt för denna studie fastställdes tidigt, då tillgängligheten av aktuell litteratur inom området var starkt begränsad. Framförallt outsourcing, men även offshoring, har med åren blivit allt vidare behandlat, men undersökningar av hur revisionsprocessen påverkats är väldigt begränsad, om inte obefintlig. Avsikten med valet av en kvalitativ metod har varit att bredda kunskapsnivån allt efter studiens gång genom att ta tillvara på den kunskap och erfarenhet som framförallt revisorerna kunnat bidra med. Användandet av en kvalitativ metod syftar därmed till att skapa en bättre förståelse för eventuella effekter, snarare än att försöka hitta ett generellt svar på hur revidering av ett företag förändrats genom en offshoring.¹¹

¹¹ Holme, I. M & Solvang, B. K (2000) *Forskningsmetodik*

Genom att istället tillämpa en kvantitativ metod skulle studien kunna breddas till att användas för att dra mer generella slutsatser. Å andra sidan hade inte kunskapsinhämtningsprocessen kunnat vara lika öppen. Tanken med uppsatsen har varit att mer gå på djupet och därför har en undersökningsform bestående av intervjuer valts. Intervjuansatsen, och då framförallt den semistrukturerade intervjun, sammankopplas vanligtvis med den kvalitativa metoden.¹²

Då revisionsprocessen starkt styrs av revisionsbyråernas något olikartade revisionsmetodiker har vi ansett den mer deskriptiva ansatsen, med en kvalitativ metod, passar vårt syfte bäst. Vid tillämpning av en kvantitativ metod skulle det varit mer problematiskt att fånga denna form av skillnader då vardera intervju inte lika enkelt kan anpassas till respektive respondent.¹³

Uppsatsen innefattar, som ovan nämnt, en illustrationsstudie i form av företaget Kraft Foods Sverige AB som genomfört en offshoring av redovisningsfunktioner. Illustrationsstudier, i likhet med fallstudier, associeras ofta med kvalitativ metod eftersom observationer och semistrukturerade intervjuer bedöms fungera framgångsrikt när en ingående undersökning ämnas genomföras.¹⁴

2.2 Datainsamling

Denna uppsats bygger på dels sekundärdata i form av tidigare forskning på huvudområdena, och dels på den primärdata vi själva samlat in genom intervjuer med illustrationsföretaget samt revisorer.

Inledningsvis arbetade vi på bred front med att förnya våra kunskaper om huvudteoriområdena för denna uppsats; outsourcing och revision. I detta arbete användes frekvent nyckelord som revision, redovisning, outsourcing och offshoring vid sökning inom bibliotekskataloger och databaser. Enligt vad som tidigare nämnts har vi inte kunnat hitta någon tidigare studie som specifikt behandlar revision i samband med offshoring. Dock finns ett gediget utbud av studier som behandlar revision respektive outsourcing samt mer specifikt outsourcing av redovisning. Inom detta utbud gjordes ett första urval av de studier som formade den grund för uppsatsens teoriavsnitt som vidare bistå analysen av vår problemfrågeställning. Urvalen grundar sig på i första hand relevans, men även på de källkritiska krav som senare kommer att behandlas inom detta kapitel. Under studiens gång har referensramen successivt kompletterats och omarbetats för att bistå den fortsatta studien.

¹² Bryman, A & Bell, E (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*

¹³ Jacobsen, D. I (2002) *Vad, hur och varför?*

¹⁴ Bryman, A & Bell, E (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*

2.2.1 Val av teori

Då denna uppsats syfte är att beskriva och analysera hur revisionen av företag påverkas då företaget har genomfört en outsourcing av delar eller hela sin redovisning till utlandet, har valet av teorier i första hand fallit på offshoring och revision. Vad som är viktigt att framhäva är att revisionsprocessen i sig inte är en teori utan en metodik. Revisionsmetodik har vuxit fram genom praktiserande revisorer genom tiderna och finns således återgiven i lagar och rekommendationer. Det är dessa lagar och rekommendationer som här avses som teori.

Då vi har valt att enbart se på hur revisionsprocessen samt revisorns roll eventuellt förändras vid en offshoring har, vi således inte tagit upp alla lagar och rekommendationer som reglerar redovisning och revision. Endast de delar som anses vara relevanta för den här uppsatsens problemformulering och syfte har tagits med. Vi har därför valt att exkludera teorier som bland annat etik och moral i revisionsyrket samt revisorsoberoendet. Denna studie behandlar enbart den externa revisionen av ett företag.

För att läsaren ska få en tydligare bild av de olika teorierna och dess betydelse för uppsatsen har vi valt att presentera de i två separata kapitel. Första kapitlet behandlar outsourcing, offshoring samt shared service center (SSC). Vi har valt att beskriva konceptet SSC då illustrationsföretaget vi studerat valt att använda sig av detta tillvägagångssätt vid sin offshoring. Kapitlet är mer till för att skapa en förståelse för läsaren om vad de olika begreppen innebär och vad det är som ligger till grund för problemformuleringen.

I teorikapitlet ingår resultat av två tidigare studier på området. Studierna omfattar outsourcing av redovisning och fokuserar på motiven till outsourcing. Resultaten av dessa återges i kapitlet kring offshoring. Detta då den teoretiska skillnaden mellan begreppen outsourcing och offshoring är den internationella aspekten och de teoretiska motiven sammanfaller med varandra.

Det andra kapitlet inleds med en kort beskrivning om vad revision är. Därefter förklaras revisorns roll genom agentteorin för att sedan utmynna i en redogörelse av revisorns uppgifter. Därefter har vi valt att mer ingående beskriva revisionsprocessen och dess fyra olika steg. Det är nämligen dessa steg som analysen i första hand bygger på.

I teorierna kring revisionsprocessen återfinns olika steg och benämningar i olika källor. Vi har valt att kombinera dessa för att, enligt oss, ge en så tydlig bild av processen som möjligt.

2.2.1.1 Språkbruk

Inom denna uppsats kommer några engelska begrepp användas. Dessa kommer vid vissa tillfällen att böjas enligt svenska språkregler, men framförallt enligt författarnas uppfattning. Begrepp som offshoring kommer att användas i former som offshora, offshorad och så vidare. Denna typ av begrepp kommer därmed få en svengelsk karaktär vilket vi hoppas läsaren har överseende med.

I de fall vi anser att det underlättar för läsaren att använda ett alternativ till *revisorn* har vi använt han och honom. Detta innebär inte att det inte finns kvinnliga revisorer utan är endast ett sätt att förenkla en annars mer komplicerad form såsom *han/hon* alternativt *honom/henne*.

2.2.2 Illustrationsföretaget

Syftet med studien av illustrationsföretag är att genom ett verkligt fall beskriva hur offshoringen påverkat företaget i allmänhet och revisionen i synnerhet. Efter övervägande om relevansen av att involvera ytterligare företag har författarna enats om att detta snarare skulle skapa oklarhet i dess fokus på revision.

Huvudsakligen föll valet av illustrationsföretag på Kraft Foods Sverige då vi hade vetskap om att de nyligen genomfört en offshoring. Företagets storlek samt att de är marknadsledande inom delar av livsmedelbranschen har även stärkt vårt val.

Den person vi intervjuat på Kraft Foods Sverige är dess ekonomichef. Han har valts då ekonomichefen anses vara den på företaget som har en övergripande förståelsen och bästa inblicken i samtliga delar som påverkats av offshoringen.

2.2.3 Val av revisorer

Denna studie har begränsats till att enbart behandla revisorsrepresentanter i form av revisorer från de fyra största revisionsbyråerna i Sverige. De aktuella revisionsbyråerna är Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PwC. En annan avvägning som gjorts är att vardera revisionsbyrå representerats av en revisor.

Det föll sig naturligt och extra intressant för studien att tillvarata kopplingen till studiens illustrationsföretag. Därmed har en av de revisorer som är ansvarig för revisionen av Kraft Foods Sverige valts som intervjuperson och representant för Öhrlings PwC. Övriga representanter har utsetts av revisionsbyråerna själva utifrån de kvalifikationer vi efterfrågat. Representanten skulle ha erfarenhet från fall där revisionsbyråns klient offshorat delar eller hela sin redovisning. Något vi inte haft som krav, men som samtliga representanterna innehar, är en auktorisation som revisor.

Orsaken till att studien begränsats till att endast behandla de fyra största revisionsbyråernas erfarenhet är att två mindre revisionsbolag i ett tidigt skede avböjde deltagande. De ansåg sig inte besitta erfarenhet på området.

Studien skulle även ha kunnat utvidgas till att innefatta fler representanter från de valda revisionsbyråerna. För att bibehålla jämvikten av antalet representanter från vardera byrå, vilket varit önskvärt, skulle studien snabbt dubblas eller tredubblas i omfattning. Dock har denna utvidgning ansetts vara alltför tidsödande, något Andersson påpekar är ett vanligt problem.¹⁵

Det bör dock tilläggas att Öhrlings PwC medverkar i studien med två revisorer. Orsaken till detta är att vår kontaktperson på Öhrlings PwC insisterade på att uppgifterna bäst kompletterades av personal från revisionsteamet på PwC i USA. Kompletteringen fyllde således ut vad den svenska kollegan tidigare framfört och skedde i form av e-post-kommunikation. Vi anser inte att denna ojämnavikt i empiriunderlaget skulle ha någon större påverkan på det resultat studien kommer att påvisa.

2.2.4 Intervjumetod för illustrationsföretaget & revisorsintervjuer

Vid samtliga muntliga intervjuer har en semistrukturerad intervjuform tillämpats. Denna intervjuform bedömdes överensstämma bäst med uppsatsens syfte, då den ger en struktur och följd i intervjufrågorna, men samtidigt öppnar upp för möjligheten att ställa spontana följdfrågor.

Den till viss del strukturerade intervjuformen har även valts i syfte att underlätta efterarbetet. Den klara strukturen i de båda intervjuguiderna, som använts vid respektive intervjuer, har även möjliggjort jämföranden mellan intervjuobjekten.

Ambitionen var att intervjuerna skulle genomföras i form av besöksintervjuer, vilket de också gjorts. I jämförelse med telefonintervju uppstår, enligt Jacobsen, en mer personlig kommunikation mellan intervjuarna och respondenten vid en intervju ansikte mot ansikte. Det förtroende som kan uppstå tack vare den personliga kontakten kan möjliggöra mer ärliga och spontana svar. Jacobsen konstaterar även att det kan vara lättare att genomföra en lyckosam intervju ansikte mot ansikte, då samtliga parter kan tyda varandras kroppsspråk.¹⁶

Dock har även besöksintervjuformen nackdelar. Den personliga kontakten som uppstår vid besöksintervjuer skapar mer så kallade intervjuareffekter än vid exempelvis en delvis opersonligare telefonintervju. Intervjupersonen, men även intervjuarna, har tendens att

¹⁵ Andersson, B.-E (2001) *Som man frågar får man svar – en introduktion i intervju- och enkätteknik*

¹⁶ Jacobsen, D. I (2002) *Vad, hur och varför?*

påverkas av varandras närvaro och kan bland annat resultera i konstlade svar från intervjupersonen med syfte att tillfredställa intervjuarna.¹⁷

Samtliga besöksintervjuer i denna studie är genomförda i intervjuobjektets naturliga arbetsmiljö. I samtliga fall har detta inneburit att intervjuerna genomförts på respondentens arbetsplats.

För att en intervju ska få ett lyckat utfall bör även tidsaspekten vägas in. Jacobsen menar att en optimal tidsram för en intervju bör ligga inom intervallet en till en och en halv timme. Under en kortare intervju anses det vara svårt att hinna bygga upp en tilltro mellan parterna som kan bidra till ett avslappnat och öppet samtal. Samtidigt menar Jacobsen att det är för kort tid att hinna få relevanta och uttömmande svar på intervjufrågorna. Å andra sidan, vid en för lång intervju kan både intervjuaren och intervjupersonen bli trötta, vilket också påverkar intervjun till det sämre.¹⁸

Dessa direktiv har beaktats vid utformandet av intervjuguiderna, men även under utförandet av intervjuerna. Samtliga besöksintervjuer har var för sig genomförts inom tidsintervallet.

Besöksintervjuerna har i vissa fall i efterhand kompletterats i form av e-postkontakt. Anledningen har varit att klargöra de frågetecken som framkommit under bearbetningen av intervjumaterialet. Samtliga respondenter har även genom e-post fått ta del av empirikapitlet nedan för att godkänna den slutgiltiga sammanställningen av intervjun.

Efter tillåtelse av samtliga respondenter dokumenterades intervjuerna med diktafon. Detta gjordes av två skäl. Dels för att öka fokuseringen på intervjun och därmed få bättre möjlighet till att ställa relevanta följdfrågor. Intervjun får även ett naturligare och bättre flyt, då intervjuerna lättare kan undgå att förlora ögonkontakten med respondenten för att göra anteckningar. Intervjusituationen blir därmed mer likt ett vanligt samtal och respondenten kan lättare finna trygghet, vilket möjliggör bättre och öppnare svar. Inspelningar gjordes även med syfte att kunna ha möjligheten till att citera respondenten på ett ordagrant vis.¹⁹

Att ha ljudupptagning vid intervjuer kan även föra med sig nackdelar. Känner intervjupersonen sig besvärad av att bli inspelad kan hans svar bli mindre spontana och risk för intervjuareffekter ökar. Svaren förefaller även bli mindre detaljerade och därmed få mindre värde för studien. Trots detta anser Jacobsen att intervjuer bör dokumenteras i form av inspelning i de fall det finns möjlighet. Tolkningen är sedermera att fördelarna med en dokumentation genom inspelning väger tyngre än nackdelarna.²⁰

¹⁷ Jacobsen, D. I (2002) *Vad, hur och varför?*

¹⁸ Ibid

¹⁹ Andersson, B.-E (2001) *Som man frågar får man svar – en introduktion i intervju- och enkätteknik*

²⁰ Jacobsen, D. I (2002) *Vad, hur och varför?*

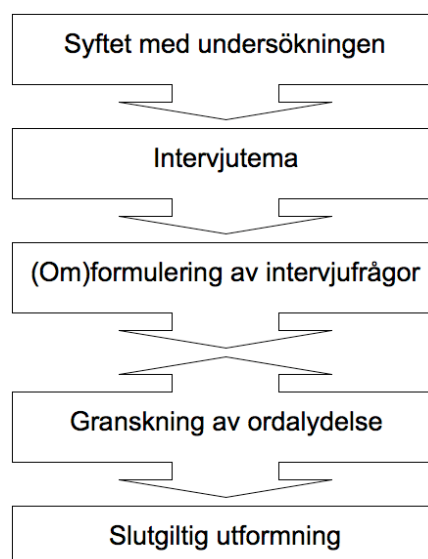
Intervjun med Öhrlings PwC:s revisor har, som tidigare framförts, kompletterats med erfarenheter från en amerikansk revisor. Denna komplettering har skett via e-post. Fördelar med e-postintervju och anledningarna till varför detta tillämpats är dess snabbhet och förmåga att hålla nere kostnaderna vid en avlägsen kommunikering²¹. Postintervjuer, och då även e-postintervjuer, kan te sig opersonliga och är inte ultimata att tillämpa då intervjuaren avser att respondenten ska öppna sig. Inte heller finns möjligheten att utläsa ansiktsuttryck och kroppsrörelser vilka i vissa sammanhang kan vara talande. Vi har inte sett dessa nackdelar vara något hinder för att få ta del av denna kompletterande information som ämnats samlas in. Dock kräver denna form av intervju att frågorna är väl formulerade. Vid exempelvis muntliga intervjuer finns alltid möjlighet till förtydligande av oklara frågor, men även möjligheten att ställa direkta motfrågor.²² Vi har emellertid i samtliga intervjufall haft möjlighet att ställa kompletterande frågor i efterhand då de alla varit tillmötesgående.

2.2.4.1 Utformningen av intervjuguiderna

Vid samtliga intervjuer har en intervjuguide använts. En specifik för intervjun av illustrationsföretaget och en gemensam för intervjuerna med utvalda revisorer. Intervjuguiderna har skapats med syfte att strukturera intervjun och peka på väsentliga frågeställningsområden. Den intervjuguide som används vid revisionsintervjuerna har utformats efter betydande rubriker, vilka har en överensstämmelse med teorin för aktuellt område. Tillvägagångssättet har valts för att förtydliga sambandet för läsaren mellan empiri och teori, men även för att tydligt dela in intervjun efter frågetema. Guiderna har utformats genom en delvis iterativ process enligt modellen här nedan.

De slutgiltiga versionerna av intervjuguiderna har per e-post skickats ut till berörda personer i god tid innan intervjutillfället. Detta för att ge respondenten chans att reflektera över de frågeområden intervjun kommer att behandla och troligen bidrar förfaringssättet till mer genomtänkta svar.

Valet att tillämpa intervjuguides har även stärkts av förmågan att förenkla behandlingen av den inspelade rådata som uppkommer vid intervjutillfällena. Genom guiden kan svaren lättare struktureras upp och därmed tydligare kunna jämföras mot varandra vid analysen.



Figur 2.1 – Intervjuguidesutformning (Källa: Inspirerad av Bryman & Bell, 2005)

²¹ Eriksson, L. T & Wiedersheim-Paul, F (2006) *Att utreda forska och rapportera*

²² Andersson, B.-E (2001) *Som man frågar får man svar – en introduktion i intervju- och enkätteknik*

2.2.5 Källkritik

För att höja studiens trovärdighet har all litteratur studien bygger på utsatts för vad Eriksson och Wiederheim-Paul anser vara de viktigaste källkritiska kriterierna. Det vill säga samtidighets-, tendens- och beroendekritik.²³

Den sekundärdata studien tillämpar är från mitten av 1990-talet och framåt. Materialet är insamlat för aktuell uppsats och samtidighetskritiken borde minska tack vare dessa båda faktorer. Inom uppsatsens båda teoriområden har aktualiteten på materialet anses vara av avgörande betydelse, inte minst inom revisionsteorin där ständig förändring av lagar och förordningar ändrar förfaringssättet vid revision.

Vad gäller den tendenskritiska bedömningen anser Eriksson och Wiederheim-Paul att författarna ska fråga sig vilket egenintresse uppgiftslämnaren har.²⁴ Denna bedömning har vi ansett väldigt svår att göra på samtliga data eftersom egenintresset ofta kan vara dolt. Dock har vi uppskattat att författarna inte har någon egen fördel av att skildra något felaktigt.

Beroendekritiken avspeglar misstro mot om hur många författare informationen passerat innan aktuell källa.²⁵ Uppsatsens litteratur kan i viss mån utsättas för denna form av kritik då forskningsresultat i flera fall bygger på tidigare forskning. Dock har vi ämnat nyttja grundkällan i de fall materialet ansetts aktuellt för studien.

På grund av uppsatsens urval med ett mindre antal intervjupersoner kommer studien inte att uppnå den validitet som en större och bredare studie skulle ha medfört. Emellertid har en sådan undersökning inte ansetts möjlig utifrån uppsatsens omfång. För att öka trovärdigheten för studiens primärdata, det vill säga det material som insamlats genom intervjuer med dels illustrationsföretagets ekonomichef och dels revisorerna, har vi reflekterat och vidtagit nedanstående åtgärder.

Revisorerna i studien är samtliga personer i liknande positioner på fyra olika revisionsbolag. Samtliga är auktoriserade revisorer och har erfarenhet av revidering av klienter som offshorat delar av sin ekonomiverksamhet.

De muntliga intervjuerna, både vad gäller illustrationsföretaget och revisorerna, utfördes med stöd av en semistrukturerad metod. Intervjuförfarande med enbart fasta svarsalternativ ger högst reliabilitet, men samtidigt har den, till skillnad från den semistrukturerade intervjun, bristande förmåga att anpassa sig efter intervjupersonens specifika svar. Den

²³ Eriksson, L. T & Wiederheim-Paul, F (2006) *Att utreda forskna och rapportera*

²⁴ Ibid

²⁵ Ibid

medför därmed även svårigheter i att skapa en djupare förståelse för individen och dess sakframställning.²⁶

Den personliga besöksintervjun kan föra med sig intervjuareffekter vilka kan ha påverkat resultatet av uppsatsens studie i större eller mindre utsträckning. Intervjuareffekterna kan uppstå vid personliga besöksintervjuer och medför att närvaron av intervjuarna kan framkalla svar som respondenten förmodar att undersökarna önskar höra. För att denna studie skulle få ett så giltigt och reliabelt intervjumaterial som möjligt har ansträngningar gjorts för att försöka behandla de fem intervjupersonerna på likartat sätt. Vid samtliga intervjuer har samma intervjuare ställt frågorna från aktuell intervjuguide och övriga har haft uppgift att anteckna samt bistå med följdfrågor. De muntliga intervjuerna har även utförts i likartad kontext; i respondentens naturliga arbetsmiljö.

De intervjuareffekter som behandlas ovan får inte samma genomslag vid en e-postintervju på grund av avståndet mellan intervjuare och respondent. Dock finns andra risker med denna metod att beakta. Distansen mellan intervjuaren och respondenten kan exempelvis öka risken för feltolkningar av dels själva frågan, men även av svaren. Detta har i likhet med övriga intervjuer kontrollerats genom att respondenterna fått ta del av empirin och säkerställt vad de framfört vid respektive intervjutillfälle.

Enligt Jacobsen ska författarna efter genomförd studie fråga sig om de skulle få samma svar om de genomfört undersökning på nytt.²⁷ Med anledning av att vi verkat utifrån en kvalitativ metod antas att samma revisorer och företag torde medverka även i kontrollstudien. Studien bedöms även vara beroende av tiden vid genomförandet då både illustrationsföretaget och revisorerna befinner sig i en unik erfarenhetssituation som snabbt kan förändras. Även andra aspekter kan påverka utfallet, exempelvis införandet av nya lagar och förhållningssätt. Dock antas att vissa slutsatser studien dragit även skulle kunna framföras vid studier av annat företag och andra revisorer.

2.3 Redovisning av empirin

Vi har valt att redovisa den insamlade empirin i två kapitel. Uppdelningen är gjord för att öka läsarvänligheten och följer till viss del samma uppdelning som de två teorikapitlen. All information i dessa kapitel kommer från respektive respondent som vi intervjuat då inte annat anges i not.

Det första behandlar Kraft Foods Sverige, dels hur offshoringen genomfördes, vilket relaterar till det första teorikapitlet, och dels hur denna har påverkat revisionen av företaget. Här återfinnes således information från såväl företagsrepresentant som revisor.

²⁶ Jacobsen, D. I (2002) *Vad, hur och varför?*

²⁷ Ibid

I det andra empirikapitlet behandlas den information som vi inhämtat från Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG och Deloitte. Denna information relaterar till det andra teorikapitlet. Vi har valt att redovisa empirin i kronologisk ordning i förhållande till den ordning vi genomfört intervjuerna. Intervjuerna kan ha påverkats av den ordning de genomförts då våra kunskaper på området ökat successivt under arbetets gång.

De fyra avsnitten gällande revisorsintervjuerna redovisas i enlighet med respektive byrås interna revisionsmetodik. Resultatet blir en viss diskrepans i avsnittens disposition vilket även reflekterar den skillnad som föreligger mellan teori och verklighet. I två av fallen redovisas processen i enlighet med de fyra steg som återfinns i teorin, och i de övriga två fallen i tre steg då förplanering och planering slagits samman. Även om valet eventuellt kan försvåra för läsaren anser vi att det ger en mer verklighetstrogen bild av situationen. Det insamlade intervjumaterialet från de olika revisionsbyråerna sammanfattas avslutningsvis i en tablå.

2.4 Tillvägagångssätt vid analysen

Analysen inleds med att vi sätter erfarenheterna från Kraft Foods Sverige och dess revisor i relation till den teori vi tagit upp kring offshoring samt revision. För att läsaren ska få en god förståelse har vi valt att lägga upp analysen utefter de olika steg i revisionsprocessen som teorin förespråkar. Valet att ta med en studie om ett specifikt företag var som ovan nämnt att vi ville undersöka mer djupgående hur revisionen påverkades vid en offshoring.

I den andra delen av analysen utreder vi hur rollen för Kraft Foods Sveriges revisor har förändrats efter det att företaget genomfört sin offshoring. Här har vi ställt erfarenheten av Kraft Foods Sveriges revisor mot relevanta teorier som behandlar revisorns roll och uppgifter.

I den avslutande delen av analysen utreds de olika revisionsbolagens kunskaper på området utifrån ett teoretiskt perspektiv kring revisionsprocessen och offshoring. Denna analys utgår från den sammanfattande tablå och ämnar belysa de erfarenheter som finns på området. I analysen jämförs de olika byråernas erfarenheter av olika delar inom revisionsprocessen och ställs emot varandra. Även här är analysen uppställd utifrån revisionsprocessen, detta för att läsaren lättare ska kunna följa med i resonemangen.

3 TEORI - OUTSOURCING

Inledningsvis kommer begrepp som outsourcing och offshoring beskrivas för att skapa förståelse för de förändringar och risker revisorn kan utsättas för. Därefter följer en redogörelse för begreppet shared service center, då illustrationsföretaget i den här studien använder sig av detta.

3.1 Outsourcing

Enligt Nationalencyklopedin innebär outsourcing:²⁸

”Att till underleverantörer överlåta utförandet av hela eller delar av funktioner som tidigare legat inom det egna företaget, t.ex. tjänster som telefonväxel och städning, stödfunktioner som redovisning och data samt huvudfunktioner som tillverkning och distribution.”

Ytterligare en definition återfinns hos Child vilken innebär att outsourcing är en utkontraktering av funktioner som tidigare utförts regelbundet inom en organisation. Han poängterar att outsourcing inte är detsamma som att köpa in vissa tjänster, såsom juridisk expertis, eller områden som ligger utanför organisationens egentliga verksamhet. Outsourcing kan här ske inom två olika områden, antingen outsourcas en del av kärnverksamheten, såsom produktion av en komponent, eller så outsourcas en stödverksamhet, såsom kundtjänst.²⁹

En form av outsourcing sker till utlandet, det vill säga att parten företaget väljer att utkontraktera till är beläget i utlandet. Denna form benämns ofta som offshore outsourcing eller endast offshoring.³⁰

3.2 Offshoring

Enligt Berry är den grundläggande definitionen av offshoring följande; delegerandet av ägarskap, administration och genomförande av en uppgift till tredje part.³¹ Han utvecklar sedan begreppet med flera olika variationer av offshoring. Däribland diskuteras Captive Offshoring, även benämnt In-House Offshoring, vilket förekommer i multinationella koncerner. Konceptet innebär att vissa funktioner läggs samman i ett bolag, vilket förläggs till ett låglöneland. En annan form av offshoring är Service Provider Offshoring då

²⁸ Nationalencyklopedin (2007-05-14) Sökord: outsourcing

²⁹ Child, J (2005) *Organization: contemporary principles and practice*

³⁰ Berry, J (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*

³¹ Ibid

funktioner eller processer flyttas från det egna företaget och landet till företag i annat land.³²

Bunyaratavej med flera använder begreppet international offshoring of services (IOS). IOS kan utformas på två sätt, antingen som offshore outsourcing som innebär att ett företag lägger ut en funktion på tredje part i utlandet eller captive offshoring som med samma innebörd som ovan.³³ Även A.T. Kearny tar upp två versioner av offshoring och ger dessa samma innebörd som Bunyaratavej med flera.³⁴

Valet att offshora en funktion eller att ha kvar den inom företaget beror ofta på de kostnader förknippade med funktionen. Enligt transaktionskostnadsteorin ska en funktion flyttas ut om kostnaden för att producera en vara eller tjänst i företaget överstiger kostnaden av marknadspriset plus transaktionskostnaderna, som uppstår då företaget vänder sig till marknaden.³⁵ Det vill säga att när ett företag står inför valet att offshora en verksamhet är det viktigt att väga in transaktionskostnaderna i beslutet.

Transaktionskostnader är de kostnader som uppstår då ett utbyte av varor och tjänster ska ske på marknaden. Dessa transaktionskostnader är kopplade till insamlandet av information kring vilka alternativ som finns på marknaden samt utvärderandet av dessa, då ett avtal ska förhandlas fram och när ett kontrakt ska skrivas.³⁶

Transaktionskostnader är ofta högre då ett företag väljer att offshora till ett koncerninternt bolag än vid inhemsk outsourcing, vilket bland annat kan bero på kulturella och politiska skillnader mellan länder. Dessa skillnader gör det mer resurskrävande för ett företag att samla in information, utvärdera alternativ och sluta avtal än vad det hade varit om det utförts i det egna landet.³⁷

3.2.1 Anledningar till offshoring

En huvudsaklig anledning till offshoring är kostnadsreducering. En löntagare i till exempel Indien kan kosta mindre än en tredjedel av vad en amerikan eller europé skulle kosta för att utföra samma arbete. Även skattemässiga effekter kan bidra till att reducera kostnaderna.³⁸

Vid offshoring kan ett företag även få tillgång till spetskompetens inom det område som flyttas ut. Offshoring blir ett sätt att ta vara på de komparativa fördelar som företaget har

³² Berry, J (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*

³³ Bunyaratavej, K, Hahn, E. D & Doh, J. P (2007) *International offshoring of services: A parity study*

³⁴ A T Kearny (2007) *Execution is everything: the keys to offshore success*

³⁵ Nygaard, C (red), Bengtsson, L & Johansson, G (2002) *Strategizing: en kontextuell organisationsteori*

³⁶ Eklund, K (2001) *Vår ekonomi: en introduction till samhällsekonomin*

³⁷ Bunyaratavej, K, Hahn, E. D & Doh, J. P (2007) *International offshoring of services: A parity study*

³⁸ Berry, J (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*

och på så sätt förbättra resultat och kompetensnivån inom företaget.³⁹ En väl genomförd offshoring kan innebära konkurrensfördelar på en global marknad, ökat värde för aktieägarna samt förbättrade operationella prestationer.⁴⁰

Vid en studie av mindre bolags motiv till att förlägga redovisningen utanför det egna företaget som utfördes vid Södertörns Högskola var det inte möjligt att finna en enskild förklaring till företagets val. Motiv såsom att tillräcklig kunskap kring redovisning saknades inom företaget uppgavs. Även viljan att lägga fokus på företagets kärnverksamhet angavs som anledning till att utkontraktera redovisningsfunktionen.⁴¹

En tidigare liknande studie som genomfördes vid Luleå Tekniska Högskola kunde inte heller ge ett entydigt svar på varför ett företag valde att utkontraktera redovisningsfunktionen. Även här anges motiv såsom tillgång till kompetens inom området och möjlighet att fokusera på kärnverksamheten. Även kostnadsreducering och minskade investeringsbehov angavs som anledningar till utkontraktering.⁴²

3.2.2 Risker med offshoring

Språkbarriärer kan innebära ett stort problem vid offshoring, men då språk som engelska, franska och spanska talas över stora delar av världen går det att minska. Ett multinationellt företag kan välja att offshora till ett land där befolkningen talar samma språk som det officiella koncernspråket. Tillvägagångssättet var vanligt i slutet av 1990-talet då företag i till exempel England och USA valde att offshora till Irland. Idag är det vanligt att köpa in tjänster från till exempel Indien där det koloniala arvet efter England är starkt.⁴³ Engelskan är, tillsammans med Hindi, officiellt språk i Indien.⁴⁴ På samma sätt kan franska företag offshora till länder i norra Afrika, också dem forna kolonier. Det är dock viktigt att inte bortse från de risker som trots allt finns. Missförstånd och bristande förståelse baserade på språkförbistringar kan bli mycket kostsamt för alla inblandade parter.⁴⁵

I en studie av 42 företag, som alla genomfört offshoring i någon omfattning, identifierades flera viktiga aspekter för att offshoring ska fungera väl. Det är till exempel viktigt att fokusera på att förbättra operationella prestationer och inte enbart se till potentiella besparingar. Besparingarna kommer genom förbättringarna i genomförandet av de uppgifter som offshorats.⁴⁶

³⁹ Karlberg, E (2006) *Outsourcing ligger i tiden*

⁴⁰ A T Kearny (2007) *Execution is everything: the keys to offshore success*

⁴¹ Qvist, J & Myllyniemi, M (2006) *Organiserandet av redovisningsfunktionen – En studie om motiven i små handelsbolag*

⁴² Långström, T & Österberg, N (2001) *Outsourcing av redovisning i mindre företag*

⁴³ Berry, J (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*

⁴⁴ Nationalencyklopedin (2007-05-14) *Sökord: Indien*

⁴⁵ Berry, J (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*

Ett problem vid offshoring är det interna motståndet till förändring. Ett annat kan vara osäkerhet och ryktsespridning bland de anställda. Dessa problem kan lindras genom tydliga riktlinjer och en öppen kommunikation mellan ledning och anställda.⁴⁷

Andra problem som kan uppstå är otydlig ansvarsfördelning och förlorad kompetens. Otydlig ansvarsfördelning kan leda till att vissa uppgifter inte utträttas och förlorad kompetens kan innebära att de uppgifter som utförs, utförs på fel sätt. Vidare kan det i sin tur leda till en allmänt försämrad kvalitetsnivå inom området som offshorats.⁴⁸

3.3 Shared Service Center

Begreppet shared service kan definieras enligt nedan:⁴⁹

”Shared service är en koncentration av resurser för administration och stöd från flera enheter till en enda, självständig organisatorisk enhet vars enda uppdrag är att tillhandahålla administrationen och stödet till så bra kvalitet och så billigt som möjligt.”

Shared service innebär således att administrativa stödtjänster koncentreras till en organisation som sedan erbjuder sina tjänster internt. På så sätt blir det som tidigare var en stödverksamhet en kärnverksamhet inom den nya organisationen som i sin tur kan sträva efter hög kvalitet och effektivitet.⁵⁰

Vid captive offshoring, se ovan, kan företaget välja att organisera funktionerna som flyttats ut i ett shared service center (SSC). I princip alla tjänster där information kan skickas via en bredbandskabel kan teoretiskt sätt bli föremål för denna form av offshoring.⁵¹ En faktor som möjliggör detta är de sjunkande priserna på telekommarknaden. I kombination med den kontinuerliga utbyggnaden av det fiberoptiska nätet finns det stora möjligheter att kommunicera såväl tids- som kostnadseffektivt över stora avstånd.⁵²

Lindvall anser att det finns två grundläggande förhållanden som möjliggör för företag att upprätta SSC. Dels är det viktigt att företaget använder sig av till exempel likartade konto- och kodplaner i olika länder. Företaget har en global informationsstruktur vilket gör det möjligt att utbyta och förstå information inom bolaget. Det andra är mjukvara som möjliggör kommunikation över stora avstånd. Med hjälp av olika databaser och integrerade affärssystem kan information finnas och behandlas på flera olika geografiska platser vid ett

⁴⁶ A T Kearny (2007) *Execution is everything: the keys to offshore success*

⁴⁷ Ibid

⁴⁸ Karlberg, E (2006) *Outsourcing ligger i tiden*

⁴⁹ Ejdemark, A & Nilsson, A (2006) *Shared Service: Koncentrerad administration* s.15

⁵⁰ Ibid

⁵¹ Berry, J (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*

⁵² Ibid

och samma tillfälle. Används samma affärssystem inom samtliga bolag i till exempel en koncern är det enkelt att sammanföra funktioner i ett SSC.⁵³

Shared service kan sägas bestå av tre pelare, koncentration, standardisering samt automatisering. Koncentration då likartade verksamheter som tidigare varit spridda såväl organisatoriskt som geografiskt samlas på ett eller ett fåtal ställen. Standardisering då företaget kan dra nytta av stordriftsfördelar i arbetet när det väl koncentrerats i en enhetlig organisation. Slutligen automatisering, då tekniska lösningar och kommunikation blir viktigt för att effektivt kunna tillgodose kundernas behov. Shared service ska dock inte ses som centralisering även om ett SSC fysiskt kan lokaliseras till organisationens huvudsäte.⁵⁴ Centralisering fokuserar på styrning och kontroll över verksamheten. Detta är inte syftet med ett SSC vilket i stället har till uppgift att erbjuda kvalitativa tjänster till andra delar av företaget.⁵⁵

3.3.1 Fördelar med Shared Service Center

Målet med ett SSC är att verksamheten ska bli mer effektiv och att företaget på så sätt ska höja det samlade värdet av det som produceras. Effektiviseringen uppnås då fokus riktas mot stödverksamheten som om den var en kärnverksamhet. Företaget har möjlighet att dra nytta av potentiella skalfördelar, även kallat stordriftsfördelar, då flera små verksamheter blir en större och mer kompetent organisation med kvalitetssäkrade metoder. För att dessa skalfördelar ska kunna uppnås finns det en kritisk massa som måste vara uppfylld, hur stor denna är varierar från fall till fall.⁵⁶ Skalfördelar innebär att produktionen blir mer effektiv då den utförs i större skala. Den ökade effektiviteten kommer från bättre arbetsfördelning, ökad inläring samt automatisering. Produktionen är ofta även mer specialiserad och kan kräva stora investeringar, men i och med den större volymen blir produktionen mer lönsam.⁵⁷

Andra fördelar med SSC är den effektiviseringspotential i form av minskade administrativa kostnader som möjliggör ökad produktivitet. SSC kan även innebära att processerna som flyttas blir mindre sårbara då det finns fler anställda med samma kompetens. Detta leder i sin tur till ökad kunskap och specialisering inom området.⁵⁸

⁵³ Lindvall, J (2001) *Verksamhetsstyrning: från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*

⁵⁴ Ejdemark, A & Nilsson, A (2006) *Shared Service: Koncentrerad administration*

⁵⁵ Jarman, N (1998) *Shared service centres...building for Europe*

⁵⁶ Ejdemark, A & Nilsson, A (2006) *Shared Service: Koncentrerad administration*

⁵⁷ Nationalencyklopedin (2007-05-14) *Sökord: stordriftsfördelar*

⁵⁸ Ejdemark, A & Nilsson, A (2006) *Shared Service: Koncentrerad administration*

3.3.2 Risker med Shared Service Center

En risk med SSC är den förlorade närheten till verksamheten och förlusten av kompetens inom området som flyttats ut ur den existerande organisationen. Medarbetarna på SSC har i sin tur mindre kunskap om företagets kärnverksamhet. Det kan även uppstå kulturkrockar vid sammanslagningen av personal från vad som tidigare var olika avdelningar på ett företag eller bolag inom en koncern.⁵⁹

Ett annat problem med SSC är de potentiellt höga kostnaderna som kan uppkomma i övergången. Kostnader kan till exempel omfatta den faktiska flytten men även utbildning av ny personal och investeringar i IT-system såsom affärssystem. Den existerande personalen som eventuellt måste sägas upp eller omplaceras kan också bidra till kostnaderna kring omorganiseringen.⁶⁰

Ett SSC drivs delvis på grund av den möjlighet att dra nytta av skalfördelar som är förknippade med tillvägagångssättet. Denna fördel kan dock innebära att centret har svårt att tillgodose olika nyttjares önskemål, strukturen kan upplevas som oflexibel och oförmögen att ta hänsyn till individuella behov. Situationen ställer stora krav på överenskommelse mellan centret och dess kunder.⁶¹

⁵⁹ Ejdemark, A & Nilsson, A (2006) *Shared Service: Koncentrerad administration*

⁶⁰ Ibid

⁶¹ Ibid

4 TEORI - REVISION

I nedanstående teoriavsnitt beskrivs till att börja med revisionens grunder. Vidare följer en beskrivning av agentteorin i ett revisionssammanhang. Avslutningsvis behandlar kapitlet revisorns uppgifter samt de olika steg som revisionsprocessen vanligtvis består av.

4.1 Revision

Revision är en aktivitet som förekom redan under forntida Kina, Rom och Grekland. Begreppet revision härstammar från det latinska ordet revidere vilket betyder att se tillbaka.⁶² Ordet revisor har även det sitt ursprung i latinet och betyder hörare eller lyssnare.⁶³

Syftet med en revision är att kontrollera ett företags räkenskaper samt styrelsens och VD:s förvaltning. Vanligtvis är revision något som sker i efterhand, det vill säga efter att händelsen inträffat, men kan även vara framåtblickande.⁶⁴ Revision av ett företag är av stor vikt för dess olika intressenter. Det är inte bara ägarna som ska kunna förlita sig på den ekonomiska information som företaget lämnar ifrån sig utan även till exempel kreditgivare och leverantörer. Revision handlar således om att ge trovärdighet åt ett företags finansiella ställning till det publika och på så sätt bidra till ett väl fungerande och effektivare samhälle och näringsliv.⁶⁵

Alla aktiebolag, ekonomiska föreningar samt andra större företag har revisionsplikt. Med revisionsplikt innebär att företagen måste få sitt bolags räkenskaper och förvaltning granskat av en revisor.⁶⁶

Det finns två olika typer av revision; internrevision och externrevision. Det är viktigt att skilja på dessa begrepp då en internrevision inte regleras i Aktiebolagslagen (ABL). Internrevision sker på företagsledningens initiativ med syfte att löpande granska och ge förslag till förbättringar av det interna kontrollsystemet.⁶⁷ Externrevision regleras i ABL och den externa revisorn tillsätts av bolagsstämman.⁶⁸ Enligt ABL ska bolagsstämman utse en eller flera revisorer.⁶⁹ Det är den externa revisorns arbetsuppgift att granska den interna revisionen genom att inspektera ett företags interna kontroller.⁷⁰

⁶² Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

⁶³ Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

⁶⁴ Smiciklas, M (2006) *Associationsrättens grunder: Bolag, föreningar och stiftelser*

⁶⁵ Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

⁶⁶ Thorell, P & Edenhammar, H (2005) *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar*

⁶⁷ Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

Smiciklas, M (2006) *Associationsrättens grunder: Bolag, föreningar och stiftelser*

⁶⁸ Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap.

⁶⁹ Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap. 8 §

⁷⁰ FARs revisionsbok (2004)

4.2 Revisorns roll i förhållande till agentteorin

För att förstå revisorns roll i ett företag kan agentteorin appliceras. Agentteorin utgör ett teoretiskt angreppssätt, vilken behandlar den problematik och de risker som kan uppstå i förhållandet mellan agenten och principalen. Agenten är den som har fått i uppdrag att utföra något åt principalens vägnar. Konceptet mynnar ut i att principalen inte har tillgång till samma information som agenten och har således inte tillräckligt med vetskap om agenten strävar efter resultat som anses vara bäst för principalen. Likaså vet inte principalen om agenten agerar i eget intresse och strävar efter att maximera sin egen vinst på principalens bekostnad.⁷¹ Enligt teorin råder det en målkonflikt mellan parterna då båda handlar enligt rationella mönster vilket innebär att de båda försöker nyttomaximera på den andres bekostnad.⁷²

Vid applicerande på ett företag är det följaktligen ledningen av ett företag som är agenter då de har kunskap om företaget som dess ägare, principalerna, inte innehar. För att minska på riskerna med att agenten handlar i egenintresse kan ägarna anlita en revisor. Revisorns uppgift är att granska det arbete som ledningen utför så att det görs på korrekt sätt samt att se till så att de förvaltar bolagets vinst på bästa sätt. Revisorn kan därför ses som principalens redskap i att skaffa sig mer information.

4.3 Revisorns uppgifter

I ABL tydliggörs revisorns huvudsakliga uppgifter; att granska årsredovisningen och bokföringen av ett företag (räkenskapsrevision) samt styrelsens och VD:s förvaltning (förvaltningsrevision).⁷³ Enligt lagen ska granskningen vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.⁷⁴ Revisorn ska även efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse,⁷⁵ vilket rent konkret kan ses som målet med revisionen.⁷⁶

En granskning av årsredovisningen enligt ABL innebär en granskning av ett företags balansräkning, resultaträkning, noter och förvaltningsberättelse samt eventuellt en finansieringsanalys.⁷⁷ Vad gäller en granskning av bokföringen är det verifikationer, bokföring, bokslut, arkivering men även den interna redovisningen och bolagets interna kontroll av bokföringen som granskas.⁷⁸ Enligt Årsredovisningslagen (ÅRL) ska vissa

⁷¹ Hatch, M. -J (2002) *Organisationsteori: Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*

⁷² Anthony, R. N & Govindarajan, V (2006) *Control Management Systems*

⁷³ Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap. 3 §

Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

Smiciklas, M (2006) *Associationsrättens grunder: Bolag, föreningar och stiftelser*

⁷⁴ Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap. 3 §

⁷⁵ Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap. 5 §

⁷⁶ FARs revisionsbok (2004)

⁷⁷ Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap. 3 §

Årsredovisningslagen (1995:1554) 2 kap. 1 §

⁷⁸ Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

företag utöver sin årliga rapport även ge ut en delårsrapport, sistnämnda är dock inte skyldig att granskas enligt lag.⁷⁹

Kontrollen av förvaltningen görs i första hand för att upptäcka och förebygga olagliga förvaltningsåtgärder som kan leda till skadeståndsskyldighet. Revisorn ska även granska om styrelse eller VD har fullgjort bokföringsskyldigheten och handlat i enlighet med ABL och bolagsordningen.⁸⁰

Vad gäller revision av en koncern är de revisorer som är tillsatt av moderbolaget även skyldiga att utföra en koncernrevision. För att undvika praktiska svårigheter vid granskning av dotterbolag bör även minst en av moderbolagets revisorer även revidera dessa.⁸¹ Annars får moderbolagsrevisorerna förlita sig på arbete utfört av andra utestående revisorer.⁸²

4.4 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen kan jämföras med den empiriska vetenskapliga cykeln (the empirical scientific cycle). Cykeln är en systematisk process som börjar med en forskningsfråga. För att få svar på frågan utarbetas en plan på hur ett test ska genomföras. Testet genomförs och slutligen analyseras resultatet och vetenskapsmannen lämnar en åsikt angående om hypotesen stämmer eller är falsk eller om testet är ogiltigt.⁸³

Enligt Hayes med flera kan revisionsprocessen delas in i fyra olika faser:⁸⁴

- Förplanering
- Planering
- Test och bevisning
- Utvärdering och rapportering

4.4.1 Förplanering

Det första steget i revisionsprocessen är att sätta sig in i, få god kunskap om och förstå företaget som ska revideras och dess verksamhet då alla företag är unika. Förståelsen för företaget och dess verksamhet är av stor vikt för att revisorn ska kunna bedöma risker och väsentligheter så att granskningsarbetet koncentreras till de områden där dessa är som störst. Revisorn samlar i detta skede in information om företagets externa och interna

⁷⁹ Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

⁸⁰ Smiciklas, M (2006) *Associationsrättens grunder: Bolag, föreningar och stiftelser*

⁸¹ Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap. 3 § och 20 §

⁸² Skog, R (2006) *Rodhes Aktiebolagsrätt*

⁸³ Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

⁸⁴ Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing* jämför Föreningen Auktoriserade revisorer (2007) *Samlingsvolymen 2007 del 2* och Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess* s.110 (Planering, genomförande, rapportering och dokumentation)

förhållanden för att sedan analysera informationen och bedöma den. Information angående bransch, konkurrenssituation, leverantörer, kunder, inköp, försäljning, produktion, tjänster, organisation, ekonomifunktion, IT-användandet med mera samlas in.⁸⁵ Det första steget i processen berör till störst del endast accepterandet av nya klienter. Av befintliga klienter ska redan den här typen av information tagits fram och behöver nödvändigtvis inte uppdateras om inte något väsentligt har inträffat som påverkar företaget.⁸⁶

Informationen om företaget och dess verksamhet kan tas fram genom bland annat publik tillgänglig information så som tidigare årsredovisningar, tidskriftdatabaser och branschstatistik, men även information erhållen från företaget själv som till exempel affärsidé, organisationsschema, budgetar och prognoser, kunder, leverantörer, inköps- och försäljningsvillkor, anläggningsregister, lagerinventering med mera. Information kan även hämtas från tidigare revisorer som reviderat företaget.⁸⁷ I den här fasen förbereds om företaget ska acceptera att revidera ett företag eller om risken anses vara för stor för att kunna åta sig uppdraget.⁸⁸

4.4.2 Planering

Det andra steget i revisionsprocessen innebär en noggrann planering av vad det är som ska granskas i företaget och hur noggrant granskningen ska genomföras. För att undvika att granska fel saker eller att glömma bort viktiga områden, är det av stor betydelse att risk och väsentligheter bedöms under planeringen och inte medan granskningen genomförs. Vad som anses vara av väsentlighet varierar mellan företag och beror mestadels på företagets storlek. Det är dock upp till revisorns professionella omdöme att ta ställning till. Revisionsstandard i Sverige uttrycker sig enligt följande vad gäller väsentlighet:⁸⁹

”Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet.”

Det är av stor vikt att en koncentrerings görs till de områden där det är störst risk att väsentliga fel kan uppstå då en revisor inte kan granska allt, detta på grund av kostnad och tidsbrist. Revisorn måste utifrån den kunskap han förfogar över, vad gäller verksamhetens

⁸⁵ FARs Revisionsbok (2004)

Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

⁸⁶ Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

⁸⁷ FARs Revisionsbok (2004)

Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

⁸⁸ Ibid

⁸⁹ FARs Revisionsbok (2004) s.23

risker som kan orsaka väsentliga fel, göra ett urval mot en stickprovsmässig granskning för att minimera revisionsrisken till en godtagbart låg nivå.⁹⁰

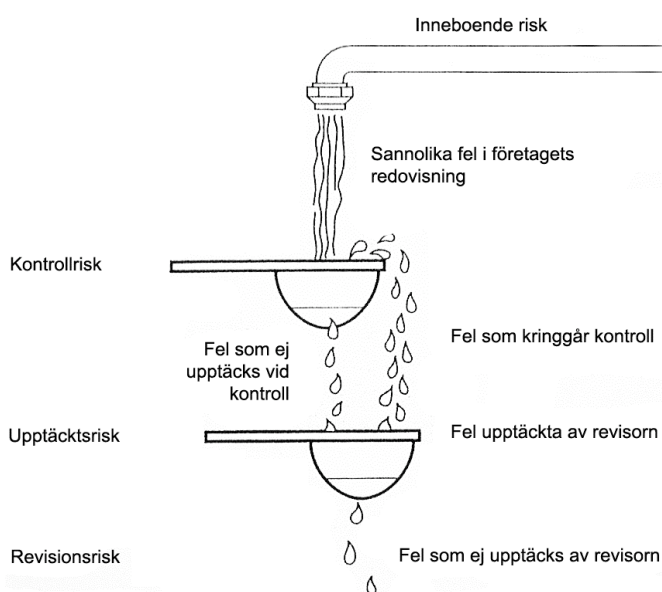
4.4.2.1 Risker

Revisionsrisken innebär att revisorn kan lämna ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen. Denna risk består vanligtvis av tre delkomponenter; inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk.⁹¹

Inneboende risk förekommer i alla företag och beror på bolagets verksamhet. Det kan uppkomma brister i förvaltningen eller i företagets redovisning. Risken för detta ökar då företaget har invecklade förhållanden som gör att värderingar av till exempel tillgångar och skulder blir svåra att bedöma. Det kan även innebära starkt varierande priser, teknisk utveckling och komplicerade transaktioner med finansiella instrument.⁹²

För att hindra den inneboende risken upprättar företag ofta interna kontroller av olika slag. Det kan vara kontroller av vem som har behörighet av att boka fakturor och vem som har rättighet att attestera dem. Dock kan inte ett internt kontrollsystem garantera säkerheten till hundra procent. Kontrollrisken är därmed den risk som uppstår att fel inte upptäcks av företagets system för intern kontroll. Då den inneboende risken och kontrollrisken är höga

innebär det att revisorn är tvungen att utföra fler och mer ingående granskningar för att försäkra sig om att minimera revisionsrisken än om dessa hade varit låga.⁹³



Den tredje risken, upptäcktsrisken, kan uppstå då revisorn inte upptäcker väsentliga fel i redovisningen. Risken är därmed ett utfall av de granskningar som genomförts av revisorn. Fler och mer omfattande granskningar innebär en lägre risk, men kan resultera i att revisionen kan bli tidskrävande och därmed kostsam för företaget.⁹⁴

Figur 4.1 – Revisionsrisk (Källa: Hayes et al., 2005)

⁹⁰ FARs Revisionsbok (2004)

⁹¹ Ibid

⁹² FARs Revisionsbok (2004),

Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

⁹³ Ibid

⁹⁴ Ibid

4.4.2.2 Intern kontroll

När planeringen genomförs är det av största vikt för revisorn att avgöra i vilken utsträckning han kan förlita sig på företagets interna kontrollsystem, det vill säga den revision som sker internt inom företaget på ledningens begäran. Ett företags interna kontroller består av alla de åtgärder som företaget vidtar för att säkerställa riktigheten av sin redovisning och för att kontrollera att företagets resurser enbart används i enlighet med VD:s och styrelsens avsikter. De interna kontrollerna ska hantera alla de risker som finns för att fel ska kunna uppstå, både avsiktliga och oavsiktliga, i räkenskaperna och rapporteringen. Det är emellertid viktigt att beakta kostnaderna och väga kostnad mot den fördel av minskad risk som de interna kontrollerna kan ge.⁹⁵

Till internkontroll räknas bland annat ändamålsenliga attest- och rapportsystem, en fungerande ansvars- och arbetsfördelning samt policy och regler för de anställda.⁹⁶ Det är viktigt att inte samma person kan hantera exempelvis bokningen av en faktura, attesteringen av den och slutligen betalningen (segregation of duties). Risken att personen avsiktligt betalar ut pengar till sig själv eller liknande kan då öka. Då de flesta företag i dagens samhälle använder sig så gott som helt av IT-baserade processer är det av stor vikt att även dessa beaktas vid den interna kontrollen. Risken att felaktigheter uppstår kan stärkas av att personen som administrerar en programvara även sköter viss input i redovisningen. Han kan således manipulera data på så sätt att det gynnar honom.⁹⁷

Efter Enrons kollaps 2001 och andra skandaler, så som WorldCom, uppkom Sarbanes-Oxley Act 2002 i USA. Detta innebar nya krav för revisorer och företag registrerade på den amerikanska börsen. Tidigare redovisningsregler blev i och med den nya akten reglerade i lagar och inte längre rekommendationer. En av dessa lagar, avd 404, gäller ett företags interna kontroll. Lagen innebär att företagets ledning nu måste avlägga en rapport om den interna kontrollen i företaget, dess struktur och funktion.⁹⁸ Genom Sarbanes-Oxley har internkontroll och internrevisorerna fått en starkare roll i företag. Företag och dess revisorer som är verksamma mot USA måste alla följa Sarbanes-Oxley Act 2002.

4.4.3 Granskning

Enligt vad som tidigare nämnts är det ett företags bokföring, årsredovisning samt VD:s och styrelsens förvaltning som ska granskas i enlighet med god redovisningssed av tillsatt revisor. God redovisningssed är ett begrepp vars innebörd inte är fastlagd i lag utan är upp till Revisorsnämnden och revisorsorganisationer så som FAR att bestämma genom olika

⁹⁵ FARs Revisionsbok (2004)

⁹⁶ FARs Revisionsbok (2004)

Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

⁹⁷ Ibid

⁹⁸ Achilles et al (2007) *Fraud recognition: Has Sarbanes-Oxley made a difference?*
Sarbanes-Oxley Act 2002 hemsida (2007-05-24)

rekommendationer och yttranden.⁹⁹ Därav ser granskningar av företag olika ut beroende på bland annat företagets storlek. Den utveckling som ständigt pågår inom teori och praktik av vad som kan anses vara en korrekt genomförd revision bidrar även det till att granskningens praxis förändras med tiden.¹⁰⁰

Granskningen utav samtliga områden görs efter ett granskningsprogram vilken utgår från revisionsplanen. Granskning utav företag görs på olika sätt och beror till stor del på företagets internkontroll. Bättre och säkrare internkontroller minskar de risker som revisorn möts av, vilket leder till att mindre omfattande granskning behöver genomföras.¹⁰¹

Granskningsprogrammet består av instruktioner för dem som praktiskt ska genomföra granskningen av ett företag. Detta talar om vad som ska granskas, hur omfattande granskningen ska vara samt när den ska utföras.¹⁰² Programmet utgår från all den information som erhållits under planeringsfasen samt den kunskap som skapats angående de olika risker det aktuella företaget kan vara utsatt för. Granskningen är begränsad till de områden där risken för att väsentliga fel kan uppkomma är som störst. Utifrån detta väljer revisorn vilka olika granskningsmetoder som bäst lämpar sig för de olika områdena, samt vilka granskningsåtgärder som är nödvändiga för att revisorn ska erhålla tillräckligt med underlag för att kunna uttala sig i revisionsberättelsen.¹⁰³

Med granskningsmetoder menas de olika angreppssätt som kan vidtas, vanligtvis granskning av kontroller, substansgranskning samt en kombination av båda, vilket även är den vanligaste metoden. Granskning av kontroller innefattar en verifiering att de interna kontrollerna i ett företag fungerar som de ska. Med substansgranskning menas att innehållet i olika poster på resultat och balansräkningen ska granskas. Dock är fallet att den interna kontrollen alltid måste granskas till viss del då den är ett led i förvaltningsrevisionen. Till de granskningsmetoder som är vanligast hör inspektioner, observationer, förfrågan och bekräftelse samt beräkning.¹⁰⁴

4.4.3.1 Granskning av kontroller

Det preliminära omdömet av den interna kontrollen som görs under planeringsfasen är aldrig nog som underlag för en granskning av årsredovisningen, utan en verifiering av att den verkligen fungerar på det sätt som angivits måste göras. För att kunna bekräfta riktigheten i de interna kontrollerna utförs vissa granskningsåtgärder. Dessa kan vara

⁹⁹ Smiciklas, M (2006) *Associationsrättens grunder: Bolag, föreningar och stiftelser*

¹⁰⁰ Skog, R (2006) *Rodhes Aktiebolagsrätt*

¹⁰¹ FARs Revisionsbok (2004)

¹⁰² FARs Revisionsbok (2004)

Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

¹⁰³ FARs Revisionsbok (2004)

¹⁰⁴ Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

iakttagelser av hur kontroller görs genom bland annat att revisorn samtalar med personalen, studerar tillgänglig dokumentation samt utför tester av olika kontrollmoment.¹⁰⁵

Vad som är viktigt att beakta är att ett bra resultat av den interna kontrollen ett år inte innebär att en granskning inte behöver utföras året därpå. Dock behöver inte granskningen vara lika omfattande, såvida inga större förändringar av företaget har genomgått.¹⁰⁶

4.4.3.2 Substansgranskning

Substansgranskning innebär som ovan nämnt en granskning av resultat- och balansposter samt de transaktioner som ligger till grund för dessa. Det kan vara granskning av exempelvis en kostnadspost gentemot de kvitton som finns eller en inventering av lagret för att kunna stämma av lagerhållningen. I substansgranskningen ingår även vissa analytiska granskningar så som en jämförelse av tidigare års siffror samt nyckeltal och budget.¹⁰⁷ Den analytiska delen av granskningen utförs vanligtvis i slutfasen av revisionen då årsredovisningen granskas i sin helhet. Detta för att se rimligheten i årsredovisningen jämfört med tidigare år.¹⁰⁸

Vid urvalet av vilka transaktioner och belopp som ska granskas tar revisorn hjälp av antingen systematisk val, slumpmässigt val eller en subjektiv bedömning. Vid slumpmässiga urval kan statistiska metoder användas eller, som blir allt vanligare, IT-baserade analysprogram.¹⁰⁹

4.4.4 Dokumentation och rapportering

Revisionen av ett företag är inte avslutad förrän revisionsberättelsen, vilken ska ingå i årsredovisningen, är undertecknad. För att revisorn ska kunna göra detta krävs det att han har tillgång till all dokumentation.¹¹⁰

4.4.4.1 Dokumentation

Det är viktigt att allt som revisorn granskar dokumenteras. Alla arbetsdokumenten blir en verifiering att revisorn har utfört den granskning som krävdes av honom. Men det underlättar även för andra, till exempel medrevisorer, Revisorsnämnden eller en domstol,

¹⁰⁵ FARs Revisionsbok (2004)

¹⁰⁶ Ibid

¹⁰⁷ Ibid

¹⁰⁸ Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

¹⁰⁹ FARs Revisionsbok (2004)

Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

¹¹⁰ Hayes et al (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*

som på något sätt kanske behöver gå igenom revisionen. Dokumentationen kan även användas vid kommande års planeringar vilket gör framtida revisioner mer effektiva.¹¹¹

Det som bör finnas med i en dokumentation är alla moment inom revisionsprocessen, från planering till rapportering. De riskbedömningar som gjorts och dess väsentlighet ska framgå i dokumentationen. Likaså planeringen bakom granskningen och granskningen i sig, det vill säga vad som granskats, hur det har gjorts och hur omfattande granskningen varit, ska framgå i dokumentationen. De slutsatser som revisorn kommit fram till och de åtgärder som företagits ska även de framkomma. Ju mer som finns dokumenterat av granskningen desto mindre blir risken för negativa konsekvenser, så som böter och åtal, om några olagligheter skulle upptäckas i efterhand. Kan revisorn då bevisa i sin dokumentation att han har utfört sitt arbete efter god redovisningssed och god revisionsmedvetenhet är risken mindre för negativ påföljd. Det kan till exempel ha varit en post som inte kom med i hans slumpmässiga urval.¹¹²

4.4.4.2 Rapportering

Revisorns mål med all genomförd granskning är att kunna uttala sig om årsredovisningen, räkenskaperna och förvaltningen i en revisionsberättelse. Detta är den slutgiltiga och enda offentliga rapporten som ska avläggas från revisorn. Vägen dit kan innehålla en hel del annan rapportering, både muntlig som skriftlig. Det kan finnas brister i den interna kontrollen och då kan revisorn rapportera detta till styrelsen, eller så kan det finnas brister i informations- och kommunikationssystemen. Det sistnämnda kan leda till att information som är relevant för personalen inte når ut till dessa på ett effektivt sätt eller att de inte får informationen överhuvudtaget. Vanligast är även att revisorn lämnar förslag på förbättringar och hur dessa kan genomföras. Felaktigheter som måste ombesörjas ska åtgärdas så snart som felet upptäcks, detta för att de ska hinna bli korrigerade innan revisionsberättelsen ska läggas fram.¹¹³

Revisionsberättelsen är den årliga rapporten där revisorn tillstyrker att årsredovisningen upprättats enligt ÅRL och företag får inte publicera en fullständig årsredovisning utan tillhörande revisionsberättelse. Rapporten vänder sig i första hand till bolagsstämman men finns offentlig för den som är intresserad.¹¹⁴

Vanligast är att en revisionsberättelse är utan anmärkningar då företag rättar till felaktigheterna i tid. Men det förekommer att revisorn måste lämna anmärkningar eller särskilda upplysningar och då måste detta tydligt framgå. För att underlätta för läsaren att tolka revisionsberättelsen samt att hitta om revisorn har lämnat någon anmärkning eller

¹¹¹ FARs Revisionsbok (2004)

¹¹² Ibid

¹¹³ Ibid

¹¹⁴ Ibid

upplysning finns det standardiseringar av utformandet av revisionsberättelsen. I Sverige har FAR (Föreningen auktoriserade revisorer) översatt IFACs (The International federation of accountants) revisionsnormer, ISA (International standards on auditing), så att dessa ska stämma överrens med svenska förhållanden vad gäller god revisionssed.¹¹⁵

4.4.5 Tidiga bokslutsrevisioner

De flesta företag har årsbokslut per den siste december men numera är det allt vanligare att revisionen utförs tidigare, speciellt i stora och mer komplexa verksamheter. Detta görs genom förfinade delårsbokslut som oftast ligger nära bokslutsdatum, exempelvis under oktober månad. Det ger inte bara ekonomiavdelningen en bättre kontroll över verksamheten utan underlättar även i hög grad deras bokslutsarbete vid årsskiftet. Revisorn kan på så sätt effektivisera sitt arbete genom att sprida ut det mer under året och inte få det koncentrerat till januari och februari. Efter delårsbokslutet behöver revisorn således enbart titta på de sista månaderna på året för årsbokslutet och inte på alla tolv. Detta får till resultat att marknaden får tillgång till informationen snabbare.¹¹⁶

¹¹⁵ Moberg, K (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende Ansvar Sekretess*

¹¹⁶ FARs Revisionsbok (2004)

5 EMPIRI – KRAFT FOODS SVERIGES OFFSHORING

Följande kapitel kommer att avhandla den empiri författarna samlat in kring illustrationsföretaget. Inledningsvis presenteras en kort bakgrund till offshoringen samt genomförandet av densamma. Avslutningsvis beskrivs vilka effekter offshoringen haft på revisionen.

5.1 Kort om Kraft Foods

Kraft Foods Inc är ett multinationellt företag med säte i USA och verksam på New Yorkbörsen sedan 2001. I Norden har företaget ungefär 2 400 anställda och en omsättning på omkring 5,3 miljarder kronor. Kraft Foods är i första hand ledande tillverkare inom kategorierna choklad, snacks och kaffe, och är i Sverige kända under namn som till exempel Marabou, Estrella och Gevalia.¹¹⁷

5.1.1 Bakgrund till Kraft Foods offshoring

Kraft Foods har sedan ett par år offshorat delar av ekonomihanteringen, hos sina dotterbolag runt om i Europa, till gemensamma shared service center (SSC). Beslutet att även Kraft Foods Sverige skulle offshora delar av sin ekonomiavdelning togs på koncernnivå. Det SSC som Kraft Foods Sverige offshorat sin verksamhet till är beläget i Bratislava, Slovakien. I Europa finns ytterligare ett med placering i Madrid. Kraft Foods Sveriges ekonomichef, Johan Robertson, berättar att tidigare implementeringar av exempelvis affärssystem troligen har understött beslutet, då ledningen vill ha ytterligare skalfördelar av tidigare investeringar i olika stödsystem. Systemen har även varit en viktig faktor för att överflyttning av tidigare lokala arbetsprocesser skulle fungera.

Genom att offshora till ett SSC koncentreras stora delar av Kraft Foods ekonomihantering. Företaget anser att detta på sikt kan ge stordriftsfördelar och bättre internkontroll för hela koncernen. Robertson menar även att koncentrereringen kan bidra till så kallade back up-fördelar, där en koncentrerad kunskap kan skapa fördelar i form av bättre problemhantering i det dagliga arbetet.

Robertson tror emellertid att det tyngst vägande motivet till offshoringen är de kostnadsbesparingar flytten medför. Kraft Foods Sverige har redan nu efter drygt ett år sett tecken på besparingar. Robertson tror dock på ännu större besparingar på sikt, då processerna förbättrats ytterligare.

¹¹⁷ Kraft Foods hemsida (2007-05-14)

På koncernnivå, i samarbete med en konsultfirma, gjordes en bred analys av lämpliga placeringalternativ för koncernens SSC. Valet att förlägga service centret till Bratislava har framförallt att göra med kostnadsläget och tillgången på kvalificerad arbetskraft.

5.1.2 Överflyttningen

Robertson berättar att Kraft Foods Sverige har som policy att, vid större omorganiseringar, informera berörda parter i ett så tidigt skede som möjligt. Detta förfarande medförde att personalen kände sig delaktiga i offshoringprocessen men även att revisorerna fick kännedom om omorganiseringen.

Överflyttningsprocessen tog omkring ett och ett halvt år från det att beslutet förankrats lokalt tills överflyttningen till Bratislava var gjord. Från och med januari 2006 var överflytten färdigställd. Direkt berördes runt fyrahundra personer av överflyttningen, varav ett tiotal var personal på Sverigekontoret.

Två centrala projektteam sattes ihop med uppgift att möjliggöra överflyttningen från de aktuella Kraft Foods-kontoren runt om i Europa. Projektteamen besökte berörda länders kontor och kartlade dess personals arbetsprocesser. Arbetet byggde även mycket på att kontoren lokalt satte av resurser för att bistå projektteamen i sitt arbete. Från det att det centrala teamet kom till Sverigekontoret tog det sedan sex månader till överflyttningen var genomförd. Under dessa månader kom åtta personer från service centret för att lära sig processerna av dåvarande personal. Kraft Foods anlidade även en konsultfirma med syfte att bistå kontoren under stora delar av överflyttningsprocessen med specialkunskap på området.

Arbetsprocesserna flyttades i befintligt skick, men har med tiden genomgått små modifieringar på plats i Bratislava. Företaget räknade med vissa språkliga problem och har sedan start två svensktalande anställda på centret för att bistå övrig personal. Tanken är att det även i framtiden ska finnas svensktalande personal på centret. Robertson konstaterar trots detta att de lokalt lägger ner mer tid på att stödja service centret än vad de räknat med från början. Utöver denna extra kostnad, sett för Kraft Foods Sverige, finns även kontrakterade fasta kostnader för utfört arbete av de överflyttade processerna.

De processer som flyttades över till SSC var i första hand hela intercompany, reseräkningshanteringen, leverantörsreskontran, upprättande och underhållande av leverantörsregistret samt betalningar. Även delar av den allmänna redovisningen har flyttats. Kundreskontran påverkades enbart till en viss del medan de områden som blev helt oberörda av flytten var controlling och budgetering.

5.1.3 Dagsläget

Ur Kraft Foods Sveriges perspektiv fungerar det mesta som flyttats över till service centret bra. Dock är de inte helt nöjda med de betalningsförseningar till leverantör som uppstått. Förseningarna har inneburit dröjsmålsränta, men framförallt menar Johan Robertson att det kan skada relationen med leverantörerna. Det passerar ungefär sextiotusen fakturor årligen och en liten felmarginal blir snabbt en stor volym. Robertson är emellertid övertygad om att det inte enbart beror på personalen i Bratislava, utan även på problem som uppkommer i Sverige. Troligen är brydsamheterna, enligt Robertson, en följd av inkörningsarbetet.

”Från lokalt håll har vi verkligen intresse att det fungerar, så vi kan betala våra leverantörer i tid.”

Robertson tror att det alltid kommer att finnas vissa svagheter i arbetsmetoden på grund av antalet personer som är involverade i processens olika skede. Han förmodar dock att det går att hitta en rimlig nivå på mängden fel och att arbetet kontinuerligt bygger på att minimera felkällorna till en hanterbar nivå.

Den stora förändringen överflyttningen har fört med sig är att idag sköts all hantering av redovisningen elektroniskt. Exempelvis skickas leverantörsfakturorna direkt till Bratislava där de scannas in för vidare behandling. De fysiska fakturorna skickas sedan tillbaka till Sverige för arkivering, enligt svenska skattemyndigheters bestämmelser.

Vad som tidigare beskrivits flyttades processerna över i enlighet med hur de utfördes i Sverige. På service centret har nu arbetet påbörjats med att harmonisera processerna så de ska stämma överens med den gemensamma standard som centret kontinuerligt arbetar fram. SSC-personalen arbetar med flera olika länder parallellt och har således möjlighet att samordna arbetet. Robertson beskriver att kontakten mellan personalen i Sverige och Slovakien upplevs som opersonlig. I och med detta minskar även engagemanget och det uppstår lite mer vi-och-dem-känsla.

Kontrollen av kvalitén följs upp med hjälp av mätningar av nyckeltal. Än så länge är dessa nyckeltal väldigt grova, men tanken är att de ska förfinas mer och mer och på sikt kunna åtgärda där problemen finns.

5.1.4 Framtiden

Johan Robertson förmodar att ytterligare beslut om offshoring till service centret i Bratislava kommer att dröja.

”Det är fortfarande inte helt friktionsfritt där nere i Bratislava, så jag tror inte man väljer att flytta något mer innan man får rätt på det.”

Emellertid jobbar Kraft Foods ständigt med att se över verksamheten och försöka finna en optimal struktur på organisationen.

5.2 Effekter på revisionen

Den påskrivande revisorn från Öhrlings PwC bjöds i ett tidigt skede av överflyttningsprocessen in till Kraft Foods Sverige för att dela med sig av sin erfarenhet. Detta upplevde Robertson som intressant och lärorikt, då revisorn både delade med sig av såväl positiva som negativa följder. Revisorn beskrev ett fall där offshoringen medförde att företaget byggde upp så kallade skuggavdelningar, med syfte att kontrollera det offshorade arbetet. Genom detta förfarande vändes den planerade besparingen snabbt istället till en ökande kostnad. Kraft Foods Sveriges ekonomichef ser ingen tendens att den aktuella överflyttningen skulle få likadana följder.

Kraft Foods Sverige har i och med överflyttningen sett att kostnaderna för revisionen sjunkit, dock är Robertson inte säker på om det beror på offshoringen. Han bedömer snarare att faktorer så som tillämpningen av SOX kan ha spelat in. Revisionsarvodet tilldelas Kraft Foods Sverige från moderbolaget och föregås av en global upphandling i USA. Kvalitén på den redovisning som presenteras idag har inte heller påverkats nämnvärt av offshoringen, enligt vad Robertson kan utläsa av revisionsgranskningen.

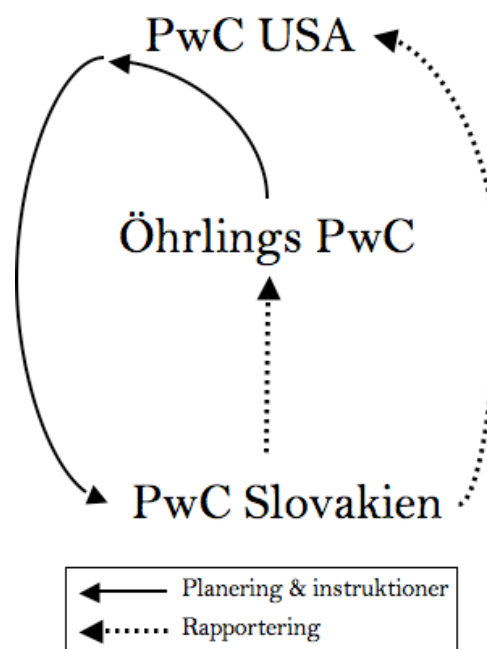
5.2.1 Effekter på revisionsprocessen

Enligt Carina Glas, auktoriserad revisor och manager för det team som reviderar Kraft Foods Sverige, innebär offshoringen till Slovakien ingen skillnad i förplaneringsprocessen än vad som vore fallet vid en annan större omorganisation. Öhrlings PwC bedömer inte överflyttningslandet Slovakien som ett riskland. Personalen har en hög utbildningsnivå och regionen har sedan tidigare lockat andra liknade företag att belägga sina service centers där. PwC innehar även lång erfarenhet på området och övervägde inte att avböja Kraft Foods Sverige som klient då beslutet om offshoring kom till bolagets kännedom.

Kraft Foods Sverige höll löpande Öhrlings PwC informerade under överflyttningsprocessen. Ledningen informerade revisionsteamet framförallt om vilka processer som skulle påverkas och i vilken utsträckning. Den löpande informationen har enligt Glas varit viktig för att revisorsteamet skulle kunna skapa sig en tydlig bild av vilka områden som skulle förflyttas och vilka som skulle vara kvar. Detta påverkade i sin tur den fortsatta arbetsfördelningen, då viss revidering genomförs lokalt i Sverige och andra delar revideras av lokal PwC-personal i Bratislava.

Glas poängterar även vikten av Kraft Foods Sveriges gedigna internkontrollsystem samt hur den experthjälp företaget utnyttjat vid offshoringen bidragit till säkerställandet av överflyttningsprocessen.

När det gäller revisionsplaneringen av Kraft Foods Sverige görs planeringen först i USA och sedan lokalt i Sverige. De delar av redovisningen som flyttats till Bratislava kommer även revideras i Bratislava. Revisionsplaneringen skickas direkt från PwC i USA till PwC i Slovakien och inte via Sverige. Sverige kan ge direktiv via USA:s revisorer ifall de vill inkludera landsspecifika instruktioner på de områdena det slovakiska revisionsteamet ska granska. Dock berättar Glas att den granskning revisionsteamet i Bratislava genomför rapporteras direkt till det svenska revisions teamet för vidare analys av eventuella avvikelser. Det innebär att årsboks-lut-granskningen fortfarande utförs i Sverige.



Figur 5.1 – Planerings- & rapporteringsflöden

Glas ser PwC-personalen i Slovakien som en del av revisionsteamet och menar att deras arbete är av likvärdig kvalitet och utformning som om det utförts i Sverige, då alla kontor inom PwC tillämpar samma revisionsmetodik. Att analysen sker i Sverige ses som ett naturligt steg då revisionsteamet här känner marknaden och Kraft Foods Sveriges relationer med deras kunder och leverantörer.

Mellan revisionsteamerna i Sverige och Slovakien sker kommunikationen mestadels genom de rapporter som utarbetas. Mycket av kommunikationen sköts även här elektroniskt då Öhrlings PwC exempelvis har tillgång till den databas som lokalkontor i Bratislava använder sig av.

6 EMPIRI - REVISORSINTERVJUER

Nedanstående kapitel redovisar den empiri vi samlat in vid intervjuerna med de fyra största revisionsbolagen i Sverige. Presentationsordningen är tidsmässigt kronologisk. Strukturen av vardera empiriavsnitt följer den intervjuguide vi tillämpat. Kapitlet sammanfattas avslutningsvis i en övergripande tablå.

6.1 Öhrlings PricewaterhouseCoopers

Öhrlings PricewaterhouseCoopers (Öhrlings PwC) tillhör koncernen PricewaterhouseCoopers (PwC) med hemvist i USA. Revisionsbyrån är världsledande med 140 000 anställda och kontor i 149 länder. I Sverige har företaget 3 000 anställda fördelat på 125 kontor. Bolaget är, utöver revision, även verksamma inom områdena redovisning och kvalificerad rådgivning.¹¹⁸

6.1.1 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen inom Öhrlings PwC är densamma för små som stora bolag och för samtliga av PwC:s kontor världen över. Processen är uppbyggd i fem steg; scope, förståelse, värdering, utredning och rapportering. Revisorerna använder sig av en top-down-ansats i sitt planeringsarbete, vilket innebär att de börjar med att samtala med VD och övrig företagsledning och sedan successivt arbetar sig nedåt genom organisationen.

Under de inledande faserna tittar revisorerna på hur företagsledningen styr och kontrollerar verksamheten, minimerar risker och sprider information i organisationen. Även de interna kontrollprocesserna granskas för att se hur tillförlitliga de är. Parallellt med detta arbete kontrolleras även företagets IT-miljö. Dels hur säker den är rent fysiskt men även vilka individer som har behörighet att till exempel verifiera betalningar och ändra i fast data ses över. Med fast data menas uppgifter såsom post- och bankgironummer för utbetalningar. Revisorerna gör också en genomgång av hur företaget arbetar med frågor kring etik och moral.

Det praktiska revisionsarbetet kan delas in efter årets fyra kvartal. För ett företag som gör årsbokslut per den siste december inleds revisionsarbetet för innevarande år under andra kvartalet. Revisorerna genomför här en planering av granskningen som omfattar en genomgång av de utmaningar som företaget står inför under året, eventuella organisatoriska förändringar etc.

¹¹⁸ Öhrlings PricewaterhouseCoopers hemsida (2007-05-14)

Under tredje kvartalet genomförs vanligen en så kallad förvaltningsrevision som innebär en kontroll av hur väl företaget följer relevanta lagar och förordningar. Under detta kvartal granskas även den interna kontrollmiljön och för de företag som jobbar med Sarbanes Oxley Act 2002 (SOX) görs denna granskning.

Många företag vill även ha en tidigarelagd bokslutsrevision vilket innebär att revisorerna granskar delårsbokslutet per den sista september som om detta var ett årsbokslut, ett så kallat hard close. Denna granskning utförs under fjärde kvartalet och innebär att det faktiska bokslutsarbetet per den sista december blir enklare att genomföra för såväl företaget som för revisorerna. Under hard closingen ses främst eventuella reserveringar över och tillsammans med företaget klargör revisorerna vad som bör göras till det faktiska årsbokslutet. Under följande års första kvartal görs den slutgiltiga revideringen av företagets årsbokslut samt rapporteringen kring denna.

6.1.1.1 Effekter på förplaneringen

Enligt Trisha Brown, revisor vid PwC i USA, skulle bolaget inte avböja en revidering av ett företag på grund av en offshoring. I bedömningen av revisionen av ett företag som väljer att offshora ekonomiska funktioner gör inte Öhrlings PwC någon skillnad än vid bedömningen av annan större omorganisation.

Enligt Brown spelar företagets situation en avgörande roll för hur omfattande Öhrlings PwC:s förplanering skulle bli. Det är viktigt för revisorerna att det finns en tydlig bild av vilka områden som omstruktureras och vilka som finns kvar, så att de vet vilka områden som ska revideras. För att stärka den interna kontrollmiljön kan Öhrlings PwC stödja företaget under offshoringprocessen.

6.1.1.2 Effekter på planeringen av revisionen

Inom PwC sker revisionsplaneringen inom en internationell koncern på moderbolagsnivå. Detta innebär att den övergripande planering görs av revisorerna i det land där moderbolaget finns. Sedan skickas instruktioner till de nationella revisorerna i respektive land där företaget har dotterbolag. Revisionen av det svenska bolaget görs sedan i Sverige med hänsyn till de instruktioner som kommit från moderbolagets revisor men med eventuella tillägg eller lokala önskemål.

Huruvida planeringen blir svårare eller mer tidskrävande efter en offshoring beror, enligt Brown, på företaget i sig. Hur väl offshoringen planeras och sedan genomförs samt hur många problem som eventuellt uppstår avgör hur mycket planeringen påverkas. Målet för de företag som väljer att offshora är oftast att effektivisera och kostnadsminimera något som de även vill uppnå på revisionssidan.

Riskerna ligger i den instabila miljö som lätt uppstår vid en omorganisation i och med att flera personer till exempel måste ges behörighet till de funktioner som ska flyttas. Ett annat problem kan vara att personal som blivit uppsagda i samband med förändringen har ansvar för att lära upp dem som ska ta över deras arbetsuppgifter. I värsta fall kan den uppsagda personalen aktivt försvåra överflyttningsprocessen. Carina Glas, auktoriserad revisor på Öhrlings PwC, poängterar dock att riskerna är desamma vid alla större omorganisationer och inte specifika för en offshoring.

Ett problem som är vanligt vid offshoring är de språkförbistringar som kan uppstå. Även andra praktiska problem såsom oklarheter kring vem som är ansvarig för vad i vilket land är vanligt i en övergångsperiod. Det är även viktigt att beakta vilket land företaget offshorar till, hur tillgången på kompetent arbetskraft ser ut samt klimatet i landet rörande korruption etc. Viktigast för offshoringen, menar Glas, är dock att de interna kontrollprocesserna fungerar samt hur företaget genomför förändringen.

6.1.1.3 Effekter på granskningen

Då en kund till Öhrlings PwC offshorar delar av sin ekonomiavdelning kommer även revisionen av denna att offshoras. Detta innebär att det lokala PwC-kontoret utför revisionen och sedan rapporterar till Sverige. Glas ser inga problem med detta förfaringsätt då kontoren använder sig av samma revisionsmetodik. Hon anser att revisorerna i det berörda landet är en del av revisionsteamet och att arbetet de utför håller samma kvalitet som det revisionsarbete som utförs i Sverige. Det som granskas där är främst processerna samt inputvärden. Analysen av eventuella avvikelser sker fortfarande i Sverige då det är viktigt att analysen görs av de revisorer som känner marknaden och vet vilka relationer till kunder och leverantörer som företaget har.

Kommunikationen med de lokala PwC-revisorerna sker främst genom de rapporter som skickas. Öhrlings PwC har dessutom tillgång till den databas som PwC:s lokalkontor i offshoringlandet använder sig av.

Om en kund skulle offshora till ett land där PwC inte hade ett kontor skulle revisorer från Sverige resa dit för att utföra en granskning snarare än att överlåta revisionen till en lokal extern revisor. Det förekommer också att olika länder kan låna personal av varandra vid omstruktureringar och offshoring.

6.1.1.4 Effekter på dokumentation och rapportering

Den enda direkta skillnaden i rapporteringen är att de rapporter som rör de funktioner som offshorats sammanställs lokalt och sedan skickas till Sverige. Rapporterna baseras på internationella mallar som används globalt inom PwC. Glas anser inte att det behöver

framgå i revisions- eller årsrapporten att ett företag har offshorat sin ekonomiavdelning. Däremot är det vanligt att företag ändå förmedlar denna information till sina intressenter via hemsidor och liknande.

6.2 Ernst & Young

Ernst & Youngs historia börjar år 1971 då revisionsbyrån Hagström & Bredberg bildades. Efter detta har företaget kantats av en rad fusioner för att 1990 anta det nu befintliga namnet. I Sverige finns det runt 1 750 anställda och bolaget omsätter drygt 2,3 miljarder kronor per år.¹¹⁹

6.2.1 Revisionsprocessen

Ernst & Young använder sig av en global revisionsprocess för att skapa en enhetlighet bland byråerna runt om i världen. Processen består av fyra olika faser vilka benämns Planning and risk identification, Strategy and risk assessment, Execution och Conclusion and reporting. Dessa faser används både vid revision av nationella som internationella företag då de alltid jobbar efter samma flödesschema.

I stora komplexa företag är det vanligt att det förekommer tidigarelagda årsbokslutsrevisioner, så kallade hard close. Detta för att underlätta arbetet vid det riktiga årsbokslutet. För ett företag som har årsbokslut per den siste december är det vanligt att ett hard close genomförs den siste september. Med hjälp av detta förfaringssätt kan revisorerna således hitta felaktigheter som kan rättas till innan årets slut.

6.2.1.1 Effekter på förplaneringen

I de flesta fall görs förplaneringen om då ett företag har offshorat sin redovisning. Pia Anell, auktoriserad revisor, menar att det är viktigt att förstå klienten, dess omgivning i form av kunder och konkurrenter men även dess olika system. Ernst & Young skulle inte avböja ett revisionsuppdrag på grund av en offshoring. Däremot ser de en ökad risk i och med en offshoring och då särskilt under första året.

Det som Ernst & Young tittar extra på i den nya förplaneringen är hur företagets överflyttningsprocess har gått till. Har företaget valt att genomföra flytten internt eller har de tagit hjälp av experter i form av konsulter? En annan viktig aspekt som spelar in är vilken tid på året som flytten har ägt rum. Sker det nära inpå årsskiftet ökar risken att företaget inte hinner rätta till eventuella fel innan årsbokslut.

¹¹⁹ Ernst & Young hemsida (2007-05-14)

6.2.1.2 Effekter på planeringen av revisionen

All revisionsplanering av ett företag utförs på moderbolagsnivå. Det vill säga att det är revisionsbolaget som har hand om moderbolaget som utför all planering, emellertid har det svenska revisionsteamet möjlighet att komplettera med ytterligare instruktioner. I instruktionerna framgår vad det är som ska granskas samt vilka tider som gäller för rapportering. Samma mallar och benämningar används för att underlätta arbetet mellan olika länder. Detta medför att planeringen inte upplevs som mer tidskrävande vid en offshoring. Trots att den inte tar mer tid i anspråk upplevs processen mer komplicerad.

Det Anell lägger stor tyngdpunkt på är att se till de risker ett företag kan utsättas för vid en offshoring. Det är viktigt att utreda vilka nya risker som kan uppstå och var de finns. Det kan till exempel vara ny personal som ska utföra arbetsuppgifterna, nya processer och hög personalomsättning. En annan aspekt som är viktig är språkskillnaderna. Anell menar att det kan vara svårt för folk i utlandet att förstå svenska fakturor. Det gäller för revisionsbyrån att säkerställa dessa risker.

Riskerna förknippade med offshoring kan bero på landet företaget väljer att förlägga verksamheten i. Anell menar att personal med olika kulturella bakgrunder jobbar på olikartade sätt, men även kvalitén på utbildningsnivån på ekonomiavdelningar skiljer sig från land till land. Enligt Anell är kompetensen på ekonomiavdelningar i Sverige relativt hög.

Den interna kontrollen hos ett företag är något som påverkar revisionen påtagligt. En väl fungerande internkontroll är oerhört viktigt hos ett företag för att system och rutiner ska fungera för att undvika felaktigheter. Enligt Anell har Sverige generellt sett hög kvalitet på sina interna kontrollsystem. De nya reglerna under SOX påverkar företagen då de tar mycket personal i anspråk och större fokus läggs på de interna kontrollprocesserna. Dessa bidrar till en ökad förståelse av interna kontroller på fler nivåer i företaget. Det som också är positivt är att företag måste dokumentera detta arbete och därav blir det en mer systematisk genomgång av kontrollerna.

6.2.1.3 Effekter på granskningen

Granskningen av ett företag som offshorat förändras i den utsträckningen att viss del av granskningen inte längre utförs av tidigare granskande revisorer, utan av revisorer i det aktuella landet. Anell anger att det är brukligt för svenska revisorer att granska de offshorade funktionerna på plats första året men att granskningen sedan läggs över på lokal revisor. I första hand används Ernst & Youngs lokalkontor i det berörda landet, men då det inte finns, vilket är ovanligt, används en extern revisionsbyrå istället. För att säkerställa kvalitén i revisionen kan påskrivande revisor även välja att själv åka ner till det aktuella landet eller skicka annan svensk personal. På så sätt blir granskningen svårare och mer

tidskrävande. Syftet är då att se hur de lokala revisorerna utför sitt arbete, men även för att själva kunna medverka vid granskningen. Det är trots allt, som Anell framhäver, den påskrivande revisorn som har yttersta ansvar vid påskrivandet av revisionsberättelsen.

6.2.1.4 Effekter på dokumentation och rapportering

Effekterna på dokumentationen och rapporteringen efter en offshoring är inte påtagliga. Det som skiljer sig är att viss del av dokumentationen istället utförs av de revisorer som finns i det land dit verksamheten flyttats.

Kommunikationen med de lokala revisorerna sker kontinuerligt under de olika faserna i revisionsprocessen. Ernst & Young använder sig av ett enhetligt globalt rapporteringssystem där all dokumentation och rapportering läggs in. Informationen finns tillgänglig både för andra Ernst & Young-kontor och det aktuella företaget som revideras har tillgång till delar av denna rapportering. Vid offshoring kan krav på ytterligare rapporter förekomma.

Den dokumentation som utförs av annat Ernst & Young-kontor kan och bör accepteras som underlag om den håller samma kvalitet som om den utförts i Sverige. Det är upp till den påskrivande revisorn, i det aktuella fallet, att bedöma kvalitén på det dokumenterade. Anell poängterar den påskrivande revisorns ansvar att kontrollera att revisionen är genomförd i enlighet med god revisionssed i Sverige samt att den är korrekt dokumenterad.

Det finns inga legala krav på att det ska framgå i årsredovisningen eller i revisionsberättelsen att ett företag har offshorat sin redovisning till ett annat land. Det kan även vara känsligt för företaget att gå ut med sådan information enligt Anell.

6.3 KPMG Bohlins

Bohlins Revisionsbyrå grundades 1923 och i slutet av 80-talet valdes revisionsbyrån KPMG som internationell partner och därav namnet idag. I Sverige har KPMG ungefär 1 500 medarbetare och en omsättning på runt 1,8 miljarder kronor årligen. Bolagets huvudområden är revision, skatt och rådgivning.¹²⁰

6.3.1 Revisionsprocessen

KPMG använder sig av en revisionsmetodik som är framtagen av KPMG internationellt och används runt om i världen av alla KPMG-kontor. Metodiken består av tre steg; planering, granskning, dokumentering och avrapportering. Auktoriserad revisor Maria

¹²⁰ KPMG Bohlins hemsida (2007-05-14)

Gårdemyr menar att processen är en cykel med olika delar och olika mycket tid läggs ner på de olika delarna beroende på flera faktorer. Dessa faktorer kan exempelvis vara storleken på klienten samt hur länge byrån har haft klienten. Även dess verksamhet spelar in. Det viktiga är att få en affärsförståelse och upptäcka risker som är väsentliga hos kunden. Mallar och formulär, som används under de olika stadierna i cykeln, är även de framtagna internationellt. Detta för att skapa en global enhetlighet.

6.3.1.1 Effekter på planeringen av revisionen

Enligt Gårdemyr är planeringen den stora biten i revisionsprocessen. Här görs riskbedömning och revisorn sätter sig in i företagets verksamhet och under vilka omständigheter de verkar. Enligt Gårdemyr skulle KPMG inte välja att avböja en klient som offshorat hela eller delar av sin redovisning trots att det kan innebära en ökad risk, då detta förfaringsätt är vanligt förekommande. Däremot skulle en ny planering genomföras. Under planeringsfasen ses även den interna kontrollen inom företaget över. Beroende på denna planeras hur omfattande granskningen av företaget behöver vara.

Vid revision av ett svenskt bolag som har en utländsk ägare får KPMG i Sverige instruktioner från det KPMG-kontoret som reviderar koncernens moderbolag. Anser KPMG Sverige att det behövs ytterligare granskning för att kunna skriva på revisionsberättelsen lägger de till detta själva i planeringen. Dock beror det på hur upplägget av koncernen fungerar och hur KPMG för moderbolaget har valt att lägga upp revisionen. Planeringen av revisionen för ett företag som offshorat blir både svårare och mer tidskrävande.

Problematiken beror på en ökad risk både för företaget och för revisionen. Det som påverkar mest är den totala kompetensnivån på centret. Gårdemyr påpekar till exempel de språkförbistringar som kan uppstå. Det kan vara svårt för en person från till exempel Tjeckien att hantera fakturor på svenska. Detta leder till att granskningen som behöver utföras görs på ett annorlunda sätt, men även att mer granskning utförs.

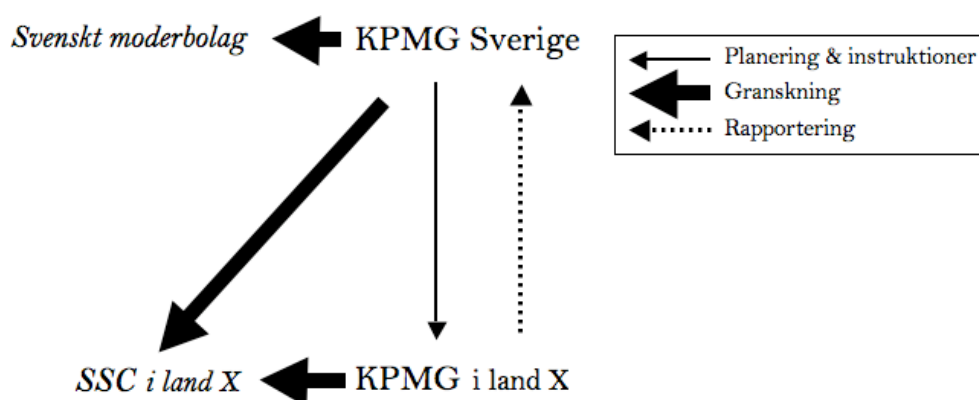
Gårdemyr menar att vid en offshoring till ett SSC försvinner kontinuiteten i arbetet. Ofta är det hög personalomsättning på centrena vilket leder till att kompetensen i viss mån går förlorad. Hon säger även att riskerna ökar för att fakturor och bokningar blir dubbelbokade samtidigt som den interna kontrollen försämras.

Vidare påpekar Gårdemyr att även internkontrollen i ursprungslandet kan försämras vid offshoring. Om exempelvis en bokföringsorder skickas iväg till centret vet de lokalt inte om denna blir bokad eller inte, även här ökar risken för att till exempel fakturor blir dubbelbokade. Detta gör att den interna kontrollen lokalt men även i det aktuella landet blir mer tidskrävande.

6.3.1.2 Effekter på granskningen

Granskningen förändras till viss del då delar av den utförs i det aktuella landet istället för som tidigare i Sverige. Då KPMG är verksamma på så många platser i världen tar de inte, enligt Gårdemyrs erfarenheter, in externa revisorer utan använder sig av sina egna lokala revisorer. Oftast skickar de även ner svenska revisorer för att utföra granskningen på plats. Genom detta tillvägagångssätt blir granskningen mer komplicerad och tar längre tid. De på det lokala KPMG-kontoret utför basgranskningar medan de från Sverige granskar det som är landsspecifikt. Enligt Gårdemyr finns det kulturella skillnader mellan hur KPMG-personal jobbar, och detta kan visa sig redan vid en jämförelse av Sverige och Danmark. Detta kan även leda till att revisionen blir dyrare.

Då KPMG i Sverige ansvarar för revisionen av en koncern med svenskt moderbolag planeras all revision här. Har företaget offshorat delar av redovisningen till ett SSC i utlandet kan KPMG i Sverige dels planera granskningen och skicka instruktioner till KPMG i landet och dels själva välja att resa dit och utföra granskningen på plats. Det som svenska revisorer främst granskar på plats är de processer som påverkas av specifika svenska regler såsom skatt och avskrivning.



Figur 6.1 – Planerings-, gransknings- och rapporteringsflöden

6.3.1.3 Effekter på dokumentation och rapportering

Även om formulär och mallar är standardiserade inom KPMG globalt kan ändå vissa avvikelser i dokumentationen uppstå mellan länder. Detta blir påtagligt vid en offshoringen då dokumentation från olika länder sammanförs. Följden kan bli att den KPMG-personal som ska överskåda och analysera materialet stöter på svårigheter. Dokumenteringen blir inte sämre enligt Gårdemyr, men det kan ta längre tid och bli mer invecklad.

Gårdemyr anser att det inte ska vara ett krav för dotterbolagen att ta upp om offshoringen i sin årsredovisning, förutsatt att förändringen inte är väsentlig. Däremot kan det framgå i

koncernens årsredovisning. Det finns inga legala krav på att det ska framgå i revisionsberättelsen att ett företag har offshorat sin redovisning.

6.4 Deloitte

Grunden till Deloitte's nuvarande form i Sverige är revisionsbyrån Touche Ross Group (TRG), känd under namnet TRG Revision som bildades 1984. 1989 gick företaget samman med den internationella byrån Deloitte Haskins & Sells men behåller namnet TRG Revision fram till 1994 när det byts till Deloitte & Touche. Sedan 2003 har Deloitte & Touche, Deloitte Touche Tohmatsu och Deloitte Consulting marknadsförts under namnet Deloitte. Företaget har cirka 1 000 anställda i Sverige och 30 kontor runt om i landet.¹²¹

6.4.1 Revisionsprocessen

Deloitte använder sig av en revisionsprocess uppdelad på tre steg; planering, granskning samt rapportering och dokumentation. Processen är densamma oavsett bolagets storlek eller struktur och används av Deloitte internationellt. I det första steget lär revisorn känna företaget, dess verksamhet och organisation. Här bedöms vilka risker som kan finnas hos bolaget samt hur granskningen ska genomföras. När det gäller etablerade klienter undersöks eventuella förändringar i verksamheten och företagsstrukturen för att se om det finns nya områden som bör granskas. Deloitte skulle inte avböja en klient för att de valt att genomföra en offshoring.

I det andra steget utförs den faktiska granskningen och avslutningsvis sammanställs en rapport. Mats Persson, auktoriserad revisor vid Deloitte i Malmö, betonar vikten av att genomföra en noggrann planering för att sedan kunna utföra en så bra granskning som möjligt. Fokus under planeringen ligger på att skaffa kunskap om verksamhet, förståelse för de interna processerna samt vad som är väsentligt i bolaget. En granskningsplan skapas och målet är att alla processer i företaget ska ha granskats inom loppet av på tre år. Upptäcks brister i processerna inkluderas dessa processer i planeringen för nästkommande år. Vissa processer såsom intäktsprocessen granskas varje år.

Många av de bolag som Deloitte reviderar är stora med omfattande verksamhet. Vid revideringen av dessa är det vanligt att tillämpa ett hard close. Det vill säga att delårsbokslutet per den sista november granskas som om det vore ett helårsbokslut. Ett hard close underlättar arbetet med det faktiska helårsbokslutet och möjliggör för företaget att rätta till eventuella felaktigheter inför årsskiftet. Risker kan på så sätt hanteras i god tid innan helårsbokslutet.

¹²¹ Deloitte hemsida (2007-05-20)

6.4.1.1 Effekter på planeringen

Inom Deloitte sker planeringen av revisionen på moderbolagsnivå. En övergripande central planering görs om vid en offshoring och denna planering kan sedan anpassas efter lokala behov. Persson påpekar att det finns utrymme vid revidering av dotterbolag för egna initiativ trots den centrala styrningen. Det är viktigt att lokal planering kan inkluderas så att dotterbolagets årsredovisning blir korrekt granskad och att påskrivande revisor kan känna sig trygg.

Persson anser inte att det per automatik är mer riskfyllt att revidera ett bolag med offshorad redovisning men att de potentiella riskerna kan öka. Det är till exempel viktigt att se till vilken kunskap personalen som sköter redovisningen har om svenska regler och redovisningsprinciper. Det är också viktigt att den offshorade funktionen inte kommer i skymundan i förhållande till den verksamhet som relaterar till det land dit funktionerna flyttats.

Persson framhåller att riskerna är beroende av bolaget som genomför offshoringen och dess förutsättningar. Han har erfarenhet av ett bolag som flyttade hela redovisningen till moderbolaget i Köpenhamn och där den svenska personalen följde med. I en sådan situation blir förändringen minimal då processer och organisation förblir intakt.

Planeringen, men även resterande delar av revisionsprocessen, kan i vissa fall förenklas om offshoringen gjorts till det land som moderbolaget ligger i. Funktionerna kommer då närmare företagens kärna och de kan bli lättare att förstå, då de sätts i ett större sammanhang.

6.4.1.2 Effekter på granskningen

Granskningen utförs oftast av svenska revisorer även efter det att en offshoring genomförts. Persson tror att det i framtiden kommer att bli vanligare med outsourcing av revisionen till lokala kollegor och har själv erfarenhet av detta tillvägagångssätt. Den svenska revisorn måste dock kunna känna sig säker på att granskningen är korrekt utförd och att väsentliga processer granskats. För att kunna försäkra sig om detta ägnar revisorerna mycket tid till att granska de rapporter som kommer från lokala revisorer i de fall detta tillvägagångssätt valts. En anledning till att använda lokala revisorer, för att granska processer som är enhetliga för alla de länder som kan ha offshorat till ett gemensamt SSC, är att det blir mer effektivt. Persson påpekar att de företag som offshorat redovisningsfunktioner ofta gör det för att uppnå högre effektivitet, något som också är önskvärt i revisionsarbetet. En faktor som möjliggör outsourcing av revisionen är den gemensamma revisionsmetodiken som används internationellt inom Deloitte.

De bitar som berörs av svenska regler kring till exempel skatt och avskrivningar kommer däremot alltid att granskas av en svensk revisor. Detsamma gäller även om situationen är omvänd. Deloitte i Malmö reviderar idag ett danskt bolag med verksamhet i Sverige. De delar av revisionen som berör landsspecifika regler ur ett danskt perspektiv granskas då av en dansk revisor.

Granskningen kan försvåras av språkförbistringar och kulturella skillnader. Persson anser emellertid att danskar och svenskar förstår varandra bättre idag än för ett par år sedan, då integrationen mellan länderna ökat. Kulturella skillnader kan dock göra sig påminda trots den närhet som finns mellan länderna. Persson ser större risker desto längre bort ett företag förlägger redovisningen. Dels större språk och kulturella skillnader och dels det faktiska avståndet som gör det svårare att granska på plats.

Om redovisningsfunktionen är alltför integrerad med övrig verksamhet som bedrivs i landet dit den offshorats, kan det bli svårt för revisorn att få fram rätt information. Situationen som företaget befinner sig i kan bli mer komplex vid en offshoring vilket också försvårar granskningen.

6.4.1.3 Effekter på dokumentation och rapportering

Persson ser inte några större skillnader i rapportering och dokumentation då en klient offshorat sin redovisning utöver att det kan vara en utländsk revisor som producerar dessa. De rapporter som produceras av lokala revisorer görs tillgängliga för de svenska revisorerna via en gemensam databas. Revisorerna kommunicerar även vid möten, exempelvis då svenska revisorer granskar landsspecifik data på plats. Även här underlättar den enhetliga dokumentationen och metodiken arbetet avsevärt.

Persson anser inte att det behöver framgå i varken revisionsberättelsen eller i ett företags årsredovisning att de har offshorat redovisningen. Det finns inga legala krav på att det ska framgå.

6.5 Sammanfattande tablå

	Öhrlings PWC	Ernst & Young	KPMG	Deloitte
Inledning				
Hur väl överensstämmer byråns revisionsprocess med den teoretiska?	Mycket väl	Mycket väl	Mycket väl	Mycket väl
Effekter på förplaneringen				
Skulle en revisionsbyrå överväga att inte anta eller avböja en klient som offshorat sin redovisning?	Nej	Nej	Nej	Nej
Skulle ni genomföra en ny förplanering om en klient offshorar sin redovisning?	Ja	Ja	Ja	Ja
Effekter på planeringen av revisionen				
På vilken nivå sker planeringen av revisionen vid offshoring?	Moderbolag/ Delvis lokal nivå	Moderbolag/ Lokal nivå	Moderbolag/ Lokal nivå	Moderbolag/ Lokal nivå
Förändras planeringen då en klient offshorat sin redovisning?	Ja	Ja	Ja	Ja
Försvåras planeringen då ett företag offshorat sin redovisning?	Delvis	Delvis	Ja	Nej
Blir planeringen mer tidskrävande?	Delvis	Nej	Ja	Nej
Ser ni en ökad risk vid revision av ett företag som offshorat sin redovisning?	Delvis	Ja	Ja	Delvis
Spelar land eller bransch in?	Ja	Ja	Ja	Ja
Effekter på granskningen				
Förändras granskningen då ett företag offshorat sin redovisning?	Ja	Ja	Ja	Ja
Försvåras granskningen då ett företag offshorat sin redovisning?	Nej	Ja	Ja	Delvis
Blir granskningen mer tidskrävande?	Nej	Ja	Ja	Delvis
Vem genomför granskningen av de offshorade funktionerna?	Utländsk revisor	Utl./Delvis sv. revisor	Sv. revisor/ Utl. revisor	Sv. revisor/ Utl. revisor
Effekter på dokumentation och rapportering				
Får offshoring effekter på dokumentation och rapportering?	Ja	Ja	Ja	Ja
Påverkas revisionsberättelsen av offshoring?	Nej	Nej	Nej	Nej
Anser ni att det bör framgå i ett företags årsredovisning om redovisningen är offshorad?	Nej	Nej	Nej	Nej

Figur 6.2 – Sammanfattning av empirin

7 ANALYS

I följande kapitel diskuteras och analyseras det insamlade empiriska materialet utifrån uppsatsens båda teoriområden. Först analyseras revisionen av illustrationsföretaget. Därefter följer en analys av de fyra revisionsbolagen. Till grund ligger den sammanfattande tablan från föregående kapitel.

7.1 Analys av revidering av Kraft Foods Sverige

Från det att Kraft Foods Sverige blev underättade om att delar av deras redovisningshantering skulle offshoras till ett service center i Slovakien, informerade de kontinuerligt sina revisorer om situationen. Vi anser detta vara en viktig del i processen, både för företaget samt dess revisor. Genom denna dialog kunde revisionsteamet i ett tidigt skede vara förberedda på vad det var som skulle flyttas över och på så sätt få rätsida på vad som skulle revideras i det nya landet.

Den förändring av revisionen som Kraft Foods Sverige upplevt av offshoringen är inte så påtaglig. Det som skiljer sig mest, vilket blir ganska självklart på grund av överflytten, är att inte lika mycket revideras i Sverige längre. På så sätt blir den direkta kontakten med revisorerna mindre än tidigare.

7.1.1 Effekter på förplaneringen

Det första steget i revisionsprocessen är att förstå företaget som ska revideras. Enligt teorin rör detta i första hand nya klienter men påpekar även att befintliga klienter bör uppdateras om något väsentligt inträffar. Vad gäller den offshoring som vårt illustrationsföretag genomfört anser vi det vara en händelse av väsentlighet.

Med tanke på att utförandet av vissa ekonomiska funktioner inte genomförs i Sverige längre kan det innebära en påverkan på företaget. En av de viktigaste aspekterna att se till i förplaneringen är valet av landet som företaget väljer att förlägga sin verksamhet i. Många länder kan anses vara mer riskfyllda än andra på grund av exempelvis problem med korruption. Ett annat problem kan vara att vissa länder medför högre transaktionskostnader än andra. Det har framgått av både ekonomichefen och revisorn att detta inte har varit något problem för Kraft Foods Sverige. Även flera andra företag har sedan tidigare valt att lägga liknande funktioner i Slovakien, vilket tyder på att landet är tryggt att verka i. Moderbolaget hos illustrationsföretaget anlidade även en konsultfirma för att göra en bred analys av lämpliga länder att förlägga Kraft Foods shared service center (SSC) till.

Revisorn till illustrationsföretaget ser inte offshoring som något annat än en större omorganisation och övervägde inte att avböja en revidering av företaget för att de har offshorat vissa delar av sin verksamhet. Detta kan bero på att de har så pass mycket

erfarenhet av tillvägagångssättet. De vet var de flesta riskerna kan uppstå i den instabila miljö som kan uppkomma vid offshoring, så som exempelvis språkproblem och otydliga ansvarsområden.

Vad som kan påpekas är att företagsledningen hos Kraft Foods Sverige kontinuerligt informerade berörda revisorer om vad som skedde. De informerades om vilka funktioner som skulle läggas ut samt när överflytten skulle äga rum och hur den skulle göras. Kraft Foods Sveriges revisor ansåg detta vara viktigt. På så sätt kan vi utläsa att Öhrlings PwC fick mycket av den information de behövde. Således minskade omfattningen på den informationsökning de själva gjorde för att skapa sig en förståelse för företaget och dess nya omgivning.

7.1.2 Effekter på planeringen av revisionen

Planeringen av revisionen, det vill säga vad som ska granskas och hur noggrant granskningen ska genomföras, har i det aktuella fallet skett hos PwC i USA. Då Kraft Foods Sverige valt att offshora vissa funktioner inom sin ekonomihantering skickas berörda delar av planeringen till PwC i Slovakien istället för till Sverige. Det som är viktigt att framhäva här är att revisorn i Sverige har möjligheten att komplettera den del som skickas till Slovakien. Anledningen är att försäkra sig om att de delar av de offshorade funktionerna som bör granskas i enlighet med svenska regler och lagar tas med i planeringen. Förfaringssättet anser vi vara effektivt eftersom all revision som kan utföras i Slovakien verkligen utförs där, och det svenska revisionsbolaget behöver inte skicka ner personal ur sitt revisionsteam för att granska landsspecifik data på plats.

Situationen kan även ses ur service centrets synvinkel. Om varje land som förlagt verksamhet till centret skulle låta egna revisorer granska landsspecifik data på plats hade det antagligen inneburit en ökad arbetsbelastning för centrets personal. Antalet revisorer som skulle komma att behöva ställa frågor och granska processer hade ökat markant vilket på så vis hade minskat effektiviteten för båda parter.

Kraft Foods Sveriges revisor värdesätter den experthjälp illustrationsföretaget använt sig av vid sin offshoring. I och med denna menar hon att internkontrollen blir säkrare. Då kvalitén på ett företags internkontrollsystem påverkar resten av revisionsplaneringen anser vi att förfaringssättet har underlättat för revisorerna för Kraft Foods Sverige och inte gjort planeringsarbetet svårare eller mer tidskrävande.

Illustrationsföretaget använde sig i det här fallet av både ett internt projektteam samt ett konsultbolag vid sin överflyttningsprocess. Det som också kan poängteras är att illustrationsföretaget flyttade över processerna i befintligt skick, vilket innebär att ingenting i processerna förändrades. På så sätt säkerställs överflytten till viss del enligt oss.

Det är under planeringsfasen som revisionsbyråerna ser till de risker som kan uppstå i ett företag. Den inneboende risken ökar vid en offshoring och det spelar i det här fallet ingen roll, enligt oss, att det har funnits ett projektteam eller konsulter på plats. I och med att det är ny personal som ska utföra arbetsuppgifterna och att all personal byts ut på en gång gör att risken för att felaktigheter kan uppstå ökar.

Det som enligt teorin kan ställa till problem direkt vid övergångsfasen är attestsystem samt ansvars- och arbetsfördelning. Det kan till exempel skapas missförstånd mellan den nya personalen och den personal som finns kvar i vad exakt det är som har flyttats över inom en aktivitet, i fall när inte en hela process har flyttats över. I Kraft Foods Sveriges fall flyttades exempelvis inte hela kundreskontran över, utan bara delar av den. Det kan även förekomma att en i personalen har övertagit aktiviteter inom två områden, som enligt interna kontrollen, inte får utföras av en och samma person. Enligt Kraft Foods Sverige förekom inget av de både problemen vid överflytt.

Ytterligare en risk med avseende på personalen kan vara att de som inom en snar framtid skulle komma att förlora sina arbetsuppgifter även var de som skulle lära upp den nya personalen vid service centret. Vad gäller Kraft Foods Sverige försökte de begränsa problemet genom att i ett tidigt skede informera personalen om att omorganisationen skulle ske och på så sätt kunde de förbereda sig och ta ställning till sin framtida arbetssituation.

Genom att Kraft Foods använder sig av ett enhetligt affärssystem i större delen av Europa har överflytten till service centret inte inneburit några systemförändringar. På så sätt uppstår det inte några nya inneboende risker med avseende på system och dess funktion, vilka revisorerna måste ta hänsyn till. Vikten av ett enhetligt affärssystem vid offshoring är i enlighet med vad som tas upp i teorin.

Enligt vad teorin nämner är ett av de största problemen som uppkommer vid offshoring språkskillnaderna. Detta är även ett problem som revisorerna för Kraft Foods Sverige är väl medvetna om. För att komma över problem med språkskillnader valde illustrationsföretaget att ha två svensktalande personer på service centret. Beslutet anser vi vara bra, dels för att kunna bistå personalen i Sverige men även, vilket vi anser ännu viktigare, att kunna ansvara för kontakten med leverantörerna. Att kunskaperna i engelska håller hög nivå i Sverige är allmänt vedertaget, men det är alltid en trygghet för dem som är mindre bra på engelska att veta att det finns svensktalande personer att vända sig till.

Hade det inte funnits svensktalande personer i Slovakien hade säkerligen flera leverantörer dragit sig för att kontakta företaget eller så hade de i Sverige fått ta emot alla samtal. Följderna skulle, enligt oss, bli att delar av vinsterna med offshoringen går förlorade. En annan viktig aspekt är att majoriteten av de fakturor som hanteras på service centret är

utfärdade på svenska. Den slovakiska personalen kan således behöva hjälp av den svensktalande med att tolka dessa.

Kontrollrisken däremot är upp till företaget, och i viss mån dess revisor, att minska genom interna kontrollsysteem. Här är det viktigt att de nya interna kontrollerna finns på plats i det nya landet. Då Sverige inte var det första landet som flyttade ner de aktuella aktiviteterna till Slovakien utgår vi ifrån att det redan fanns ett uppbyggt internt kontrollsysteem på plats. Det interna kontrollsysteem hos illustrationsföretaget och hos verksamheten där offshoringen lades är reglerat av Sarbanes-Oxley Act 2002. Orsaken är att moderbolaget är amerikanskt och verksamt på den amerikanska börsen. Vi anser att SOX-granskningen i sig bidrar till en ökad trygghet för revisorerna eftersom företaget är skyldiga att dokumentera sina interna processer. Det underlättar även arbetet som blir mer tidseffektivt.

7.1.3 Effekter på granskningen

Det som enligt oss får mest konkret påverkan vid en offshoring i enlighet med illustrationsfallet är granskningen av företaget. De aktiviteter som flyttats ner till Slovakien granskas av PwC Slovakien istället för revisorer i Sverige. Förfaringssättet anser vi vara riskabelt i vissa avseenden. Det vi ställer oss frågande till är om revisorer i utlandet har kunskap som innefattar svenska regler. Men som ovan nämnt ger Sverige direktiv till USA om vad som är landsspecifikt för Sverige och på så sätt kan dessa problem minimeras.

Vad gäller Kraft Foods Sverige är det enbart processerna och inputs av olika slag som granskas av PwC Slovakien. Analyser av eventuella avvikelser utförs fortfarande i Sverige. Anledningen till detta är enligt revisorn att de har mer kännedom om marknaden samt illustrationsföretagets relationer gentemot leverantörer och kunder. Denna uppdelning anser vi kan bidra till att de slovakiska revisorerna inte behöver inneha så bred kunskap om de svenska reglerna. Samtidigt som det kan innebära merarbete för revisorerna i Sverige då de måste säkerställa rapporterna från Slovakien.

Det vi kan ställa oss lite frågande till är hur effektivt det blir om de svenska revisorerna har frågor kring granskningen som utförts i Slovakien. Istället för som tidigare gå direkt till källan, det vill säga den person som utförde aktiviteten, får de nu vända sig till revisionsteamet i Slovakien som i sin tur får vända sig till källan för att få svar på frågan. På så sätt blir granskningen snabbt mer tidskrävande eftersom det är fler led som engageras och det kan uppstå missförstånd på vägen.

Då processerna inom illustrationsföretagets SSC efterhand harmoniseras kommer denna samordning enligt oss leda till skalfördelar även inom revisionsprocessen. Det gäller därmed att det som granskas inte är landsspecifikt, det vill säga inte kräver kunskap om det berörda landet. I så fall kan hela service centret ses som en enhet och inte som flera

separata landsenheter. Innebörden blir således att PwC skulle kunna sända ut instruktioner som berör centret som en helhet och inte till varje land för sig. Substansgranskning och stickprov skulle på så sätt slås ut på alla länderna. Detta skulle innebära en kostnadsbesparing för Kraft Foods totalt sett eftersom revisionen antagligen är billigare i Slovakien precis som arbetskraften på centret.

Emellertid är denna form av granskning inte aktuell i det här skedet. Centret är relativt nytt och Sverige har enbart varit verksamma där i drygt ett års tid. Vi ställer oss inte helt främmande till att denna idé förverkligas i framtiden. Konsekvenserna av att revideringen sker på en mer generell nivå kan dock innebära mer osäkerhet för påskrivande revisor i Sverige. Det är trots allt denna person som är ansvarig för revisionsberättelsen och dess innehåll. Finns det däremot underlag som stödjer påskrivande revisor kan den personen inte fällas om all revision har utförts enligt god revisions- och redovisningssed, vilket anges i teorin.

7.1.4 Effekter på dokumentation och rapportering

Det är alltid de revisorer som utför granskningen som ska dokumentera exakt vad det är som har granskats. Innebörden blir att det är de revisorer på PwC Slovakien som utför granskningen som även dokumenterar arbetet. Desto noggrannare denna utförs desto mer pålitlig blir den för påskrivande revisor. Det som kan framhävas är att Kraft Foods Sveriges svenska revisor inte anser att revisorerna i Slovakien har sämre förutsättningar vad gäller revidering av svenskt bolag utan ser dem som en del av teamet. Det görs ingen skillnad på om något granskats och dokumenterats i Sverige eller om det gjorts av en kollega i ett annat land. Tillvägagångssättet kan vi ställa oss lite frågande till. Det kan vara så att utbildningen för revisorer skiljer sig mellan länder och att de olika titlarna som finns inom revisionsyrket uppnås på olika basis. Vi anser det svårt att säkerställa att de revisorer som verkar i Slovakien har samma kompetens som en svensk revisor, i synnerhet när det gäller svenska skatteregler och dylikt.

En faktor som underlättar kommunikationen mellan länderna är att PwC i Slovakien har en databas som revisorerna i Sverige har tillgång till. Här läggs rapporterna in efterhand som de utförs och kan således kontrolleras av ansvarig person i Sverige. Metoden anser vi vara effektiv vid en offshoring, då det sparar mycket tid och alla inblandade kan ta del av innehållet i databasen. Ett alternativ hade kunnat vara att istället sprida informationen angående rapportering och dokumentation via e-post.

7.2 Analys av förändringen av revisorns roll

Revisorns roll enligt agentteorin, det vill säga att granska det arbete ledning utför i ett företag för ägarnas skull, förändras inte på något sätt när ett företag flyttar delar av sin

verksamhet utomlands. Ett företag som i vårt illustrationsfall är alltid skyldiga att få sin verksamhet reviderad av en utomstående och oberoende revisionsfirma. Däremot anser vi att det sker en förflyttning av vissa delar av revisorernas uppgifter från ursprungslandet till det nya.

För Kraft Foods Sveriges revisorer innebär det att granskningen av företagets bokföring flyttats till Slovakien där all input i räkenskaperna skapas. Revisionen av årsbokslutet liksom förvaltningen finns fortfarande kvar i Sverige.

Vi menar att revisorns roll minskar i Sverige genom förlorade ansvarsområden. Men vad som även bör beaktas är att genom en minskning av uppgifter i Sverige erfordras även mindre resurser, vilket kan leda till att det behövs mindre antal personer i det svenska teamet för illustrationsföretagets revision. Följden blir att teamet får en annan struktur. Istället för att bestå av enbart personal från Sverigekontoret innefattas nu även personal från PwC i Slovakien.

Revisorerna i Sverige inklusive den påskrivande revisorn kommer, som en följd av offshoringen, längre ifrån den verksamhet som ska granskas. Enligt ovan blir kedjan längre när de svenska revisorerna kan behöva få kompletterande information i en fråga. Detta kan enligt oss innebära en ökad risk.

7.3 Analys av revisorers erfarenheter vid offshoring

De fyra stora revisionsbolagen i Sverige använder sig alla av en revisionsprocess där de olika stegen är framtagna internationellt. Även om stegen är framtagna på en global basis kan de härledas till RS:s fyrstegsprocess. Det verkar även som att en fyrstegsprocess är internationellt accepterat då vi finner liknande innehåll i Hayes med fleras process. I praktiken innehåller de olika byråernas revisionsmetodik alla de punkter som återfinns i teorin men är uppdelade på olika sätt och med olika benämningar. Öhrlings PwC har en mer uppdelad process i form av fem steg där de tre första kan anses omfatta förplanering och planering. Ernst & Young i sin tur använder en process i fyra steg, medan KPMG och Deloitte fokuserar på tre steg.

Det kan anses att Öhrlings PwC lägger ett större fokus på förståelsen av företaget eftersom arbetet är mer specificerat i flera steg. Vår erfarenhet efter att ha genomfört intervjuer med samtliga revisionsbyråer är dock att de inledande faserna, förplanering och planering av revisionen, är väldigt väsentliga hos samtliga. Skillnaderna i antalet steg och dess benämningar verkar endast vara retorisk. Gränserna mellan de olika stegen, som är tydligt avgränsade i teorin, är mer flytande i praktiken. Exempelvis genomförs mycket av dokumentationen parallellt med granskningen och sker även iterativt.

Frånsett om processen innehåller tre, fyra eller fem steg så anser vi att de fyra bolagens olika steg är direkt applicerbara på Hayes med fleras eller RS:s steg. Vi anser att det finns mycket att vinna på att använda sig av ett enhetligt revisionssystem världen över, och då särskilt vid revideringar av stora koncerner. Dessa företag är oftast verksamma i många olika länder vilket även innebär att dotterbolagen revideras av revisionsbyrån i det lokala landet. Genom att använda sig av en gemensam process mellan kontoren befinner de sig i samma situation vilket underlättar samarbete och ökar förståelsen.

Deloitte, Ernst & Young, KPMG Bohlins och Öhrlings PwC reviderar ofta stora och komplexa företag. För att undvika alltför stor arbetsbelastning vid årsbokslutet per den sista december, använder revisionsbyråerna tillsammans med klienten ofta sig av tidigarelagda årsbokslut, så kallade hard close. Intervjupersonerna menar att genom förfaringssättet kan revisorerna tidigt hitta om det finns felaktigheter som behöver rättas till men även att arbetet blir mer effektivt. Detta stöds även av teorin, vilken menar att årsbokslutsarbetet inte blir så koncentrerat till januari och februari samt att det enbart blir de sista månaderna som behöver granskas.

Resultatet blir att informationen kan komma ut på marknaden i ett tidigare stadium. Vi ser en stor fördel med tillvägagångssättet. På grund av trycket från den globala marknaden är det viktigt för företagen att få fram information snabbt. Det är till exempel viktigt att marknaden nås av rapporter så snabbt som möjligt för att tillfredsställa potentiella investerare och andra intressenters informationsbehov.

7.3.1 Effekter på förplaneringen

Revisionsprocessen inleds med att revisorn skapar en förståelse av företaget som ska revideras. Detta arbete är mest väsentligt när en revisor tar sig an en ny klient, men om något väsentligt inträffar hos en etablerad klient måste revisorn sätta sig in i denna omorganisation. När det gäller offshoring anser vi, med stöd av medverkande revisorer, det vara en händelse av väsentlighet eftersom det innebär en större omorganisation.

När ekonomiska funktioner flyttats till utlandet kan företaget påverkas. Genom att väl förbereda utflyttningen är det möjligt att begränsa de risker som kan uppstå. En viktig aspekt i det inledande arbetet är val av land för offshoringen. Kulturella och ekonomiska skillnader mellan länder kan påverka möjligheten att verka i ett land. Även interna förhållanden i landet såsom korruption måste vägas in i beslutet.

Samtliga revisorer som intervjuats skulle genomföra en ny förplaneringen om klient offshorar sin redovisning. Detta anser vi vara en viktig aspekt då vi som ovan nämnt anser offshoring vara av väsentlighet. Det är framförallt viktigt, enligt oss, att revisorn skapar sig en förståelse för det nya landet och eventuellt även granskar tidigare offshoringar som

gjorts till landet. Däremot är det ingen av de fyra revisionsbyråerna som skulle överväga att inte anta eller att avböja en klient som offshorar sin redovisning. Vi bedömer denna praxis som rimlig då vi har fått uppfattningen av att det är så pass vanligt bland stora företag idag och vi tror att revisionsbyråerna besitter tillräcklig kunskap om tillvägagångssättet och dess risker. Vid revidering av dotterbolag inom internationella koncerner är det dessutom så att upphandling av revisionen sker på moderbolagsnivå vilket får som konsekvens att varken dotterbolaget som ska revideras eller dess revisionsbyrå inte själva kan påverka beslutet.

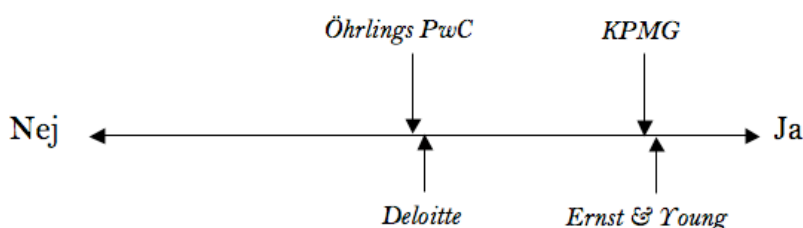
7.3.2 Effekter på planeringen av revisionen

Effekterna på planeringen av revisionen, det vill säga planeringen av vad det är som ska granskas och hur noga, varierar beroende på i vilket land moderbolaget har sitt säte. Variationen har sin grund i att all planering av revisionen inom en koncern utförs av revisionsteamet som reviderar moderbolaget. Revisorerna är emellertid överrens om att planeringen till viss del påverkas vid offshoring.

De skillnader vi har uppmärksammat är då revisionsbyråerna erhåller instruktioner från ett annat land. Det vill säga i de fall moderbolaget till bolaget som ska revideras inte är lokaliserat i Sverige. Vid en offshoring hos företaget de reviderar, kan det innebära att planeringen av de delar som flyttats skickas till det nya landet, istället för som tidigare till Sverige. Detta förutsatt att revideringen genomförs av lokal revisor i utlandet. Vad som skiljer de olika bolagen åt är att Deloitte, Ernst & Young och KPMG Bohlins väljer att komplettera de instruktioner som skickats till det nya landet. Denna möjlighet anser vi vara av stor väsentlighet eftersom de på så sätt anpassar revideringen av de offshorade delarna till svenska lagar och regler gällande revision. Öhrlings PwC kompletterar även de instruktionerna från moderbolagets revisionsteam men i ett tidigare skede. De måste meddela revisionsteamet som utför planeringen vilka delar de vill ska inkluderas i granskningen för att omfatta det som är landsspecifikt för Sverige.

Av de fyra revisorerna är det framförallt Öhrlings PwC men även Deloitte som inte per automatik ser någon ökad risk av revisionen av ett företag efter att de offshorat sin redovisning. KPMG samt Ernst & Young ser däremot en mer direkt risk av förfaringsättet. Enligt samtliga revisorer spelar dock val av land som offshoringen skett till in eller vilken bransch företaget är verksam inom. Vi tror att anledningen till att Öhrlings PwC och Deloitte inte anser att risken direkt ökar kan beror på att de har goda erfarenheter av företag som genomfört en offshoring. Ernst & Young och KPMG kan i stället ha erhållit dåliga erfarenheter och på så sätt byggt upp en mer restriktiv syn. Revisorerna vid Öhrlings PwC och Deloitte anser inte att offshoring i sig behöver innebära en ökad risk men att detta måste beaktas i den totala riksbedömningen.

Ökad risk vid offshoring



Figur 7.1 – Revisionsbyråernas syn på risk vid offshoring

Det uppstår, enligt alla fyra revisionsbolagen, ett antal nya inneboende risker när en klient offshorar. Enligt vad som nämnts tidigare kan det uppstå olika risker beroende på land. En risk som påpekas av samtliga revisorer är de språkproblem som kan uppstå. Dessa problem framhålls även i teorin men att problemen kan begränsas. Vi tror däremot att det blir påtagligt vid offshoring till alla länder, det vill säga att det även uppstår språkproblem då ett företag offshorar till ett engelsktalande land. Dock blir det mer påtagligt enligt oss när båda sidorna, de som jobbar med de offshorade delarna samt de som jobbar kvar lokalt, inte har samma modersmål. Deloitte's erfarenheter av att samarbeta med Danmark är däremot positiva. Revisorn anser att den ökade integrationen mellan Sverige och Danmark inneburit en ökad språkförståelse mellan länderna. Emellertid har såväl revisorn vid KPMG som Deloitte upplevt kulturella skillnader i arbetssätt och bemötande i sina respektive relationer med Danmark.

Ytterligare en risk som framhävs i offshoringsteorin är att det kan uppstå en otydlig ansvarsfördelning under övergången. Det är viktigt att företaget som offshorar är tydliga med vilka funktioner som flyttas och vilka som stannar kvar i Sverige så att revisorn kan bedöma hur de olika delarna ska granskas. Enligt Ernst & Young och Öhrlings PwC finns det även en risk i att det ofta är den svenska personalen, vars arbetsuppgifter kommer att försvinna, som ska lära upp den nya personalen vid service centret. Även det faktum att all personal byts ut på en gång utgör en ökad risk. Det kan enligt Öhrlings PwC då uppstå oklarheter om vem som ska utföra vad och behörigheter till olika funktioner kan tillfälligtvis utökas. Genom denna tillfälliga behörighetsutökning finns framförallt en ökad risk att en person utför arbetsuppgifter som strider mot begreppet "segregation of duties". Begreppet innebär att en och samma person exempelvis har möjlighet att både boka en faktura, attestera den samt utföra betalningen till leverantör. Samtliga nämnda faktorer anser vi vara av stor vikt vid bedömning av riskerna. Genom att hela tiden hålla en öppen kommunikation anser vi emellertid att dessa risker kan begränsas.

Förlorad kompetens är även det en risk som betonas i såväl teorin som empirin. I och med att erfaren personal oftast lämnar företagen efter överflytten går deras kunskap förlorad. Att personal lämnar ett företag är inte konstigt i sig, men då det sker en offshoring lämnar många personer inom samma område företaget samtidigt. Ett problem kan vara kompetensnivån hos personalen på ett service center. Samtliga revisorer framhäver dessutom att det ofta är hög personalomsättning på centrerna, vilket bidrar till minskad kontinuitet. I Deloitte's erfarenhet av Danmark har de upplevt att svensk personal ofta återfinns i Danmark och vid ett tillfälle flyttade den svenska personalen med ekonomiavdelningen när denna verksamhet offshorades till Köpenhamn. Genom tillvägagångssättet menar vi att de inneboende riskerna minimeras.

Alla de risker som tagits upp gör att den inneboende risken hos ett företag ökar. Med anledning av detta är det viktigt för revisorerna att få en klarhet i hur säkra de interna kontrollerna hos företaget är. På så sätt kan upptäcktsrisken och således den slutliga revisionsrisken minimeras.

Alla de fyra revisionsbolagen tar direkt eller indirekt upp vikten av ett företags interna kontroller. Desto säkrare interna kontroller ett företag har desto mindre granskning anser sig revisorn behöva utföra. I och med införandet av SOX har internkontrollerna för företag verksamma på den amerikanska börsen stärkts. Men det som vi ställer oss frågande till är hur mycket en revisor bör lita på de interna kontrollerna.

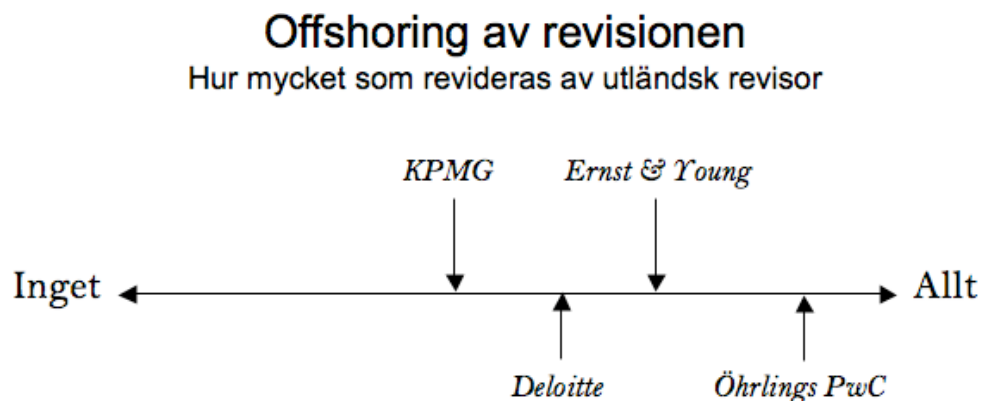
7.3.3 Effekter på granskningen

Då ett företag offshorar sin redovisning påverkas, enligt de fyra revisorerna, granskningen på olika sätt. Dock är alla fyra eniga om att den interna kontrollens inverkan på granskningen är densamma. Desto säkrare kontroller som finns desto mindre granskning behöver utföras, vilket även betonas i teorin.

Det som skiljer sig mest åt är tillvägagångssätten de olika revisionsbyråerna använder sig av vid granskningen. Öhrlings PwC använder sig enbart av de revisorer som finns i det nya landet medan KPMG väljer att i stället skicka ner sina svenska revisorer för att utföra största delen av revisionen. Dessa olika tillvägagångssätt tror vi beror på deras olika erfarenheter av offshoring. Har det uppstått problem med de offshorade funktionerna förmodar vi att revisorerna är mer benägna att själva besöka service centret för att kunna utföra en granskning på plats. KPMG-representanten påpekade också att det kan vara svårt för lokala revisorer att känna till svenska regler och bolaget har därför som policy att själva utföra denna granskning på plats.

Inom Deloitte och Ernst & Young förekommer det att svenska revisorer reser till landet som de offshorade funktionerna förlagts till, men även att de lägger över viss granskning på

lokala revisorer. Det är dock viktigt att de delar som är specifika för Sverige såsom skatt och regler kring avskrivningar granskas av svenska revisorer. Revisorn vid Deloitte såväl som Ernst & Young påpekar även att de noga granskar de rapporter som tillhandahålls av de lokala revisorerna.



Figur 7.2 – Andel granskning som genomförs av utländsk revisor

Det som talar för tillvägagångssättet som Öhrlings PwC har valt är att de inte upplever granskningen som svårare eller mer tidskrävande. Det borde istället resultera i att revisionen går smidigare eftersom de i Sverige reviderar mindre. För Ernst & Young och KPMG har revision av ett företag blivit både svårare och mer tidskrävande än innan offshoringen. Vi tror det har ett samband med att de har valt att skicka ner sina egna team för att utföra granskningen till länderna. Ernst & Young skickar emellertid enbart ner folk under det första året. Deloitte-representanten påpekar att revisionen kan ses som mer effektiv då den utförs av lokala revisorer. Företaget som offshorar delar av verksamheten gör ofta detta för att dra ner på kostnaderna och önskar även att revisionskostnaderna ska följa denna utveckling. För att även kostnader för revisionen ska minska menar Deloitte revisor att den bör ske på plats och utföras av lokala revisorer, vilket är mer kostnadseffektivt.

Mellan de fyra revisionsbolagen skiljer det sig en del i hur mycket av det som offshorats som även revideras i det aktuella landet av lokal revisor. När en klient till PwC valt att offshora sin redovisning görs all revidering knuten till detta i det nya landet. Även det som är landsspecifikt för Sverige omfattas, det vill säga de delar som Sverige har specifika lagar och regler på, exempelvis skatter. De andra tre bolagen har däremot som strategi att själva utföra den landsspecifika revisionen. De väljer också att i olika omfattning själva åka ner till det aktuella landet och genomföra granskningen på plats.

Vi anser att det kan vara lite osäkert att överlåta det som är landsspecifikt för Sverige på revisorer från andra länder. De måste vara införstådda med vad svenska lagar och regler säger om olika aktiviteter. Däremot blir det en extra kostnad som uppstår för företaget som revideras då personal från det svenska teamet åker ner till det nya landet. För ett stort

företag blir inte dessa kostnader påtagliga men för ett litet företag kan de vara betydelsefulla. Det blir även mindre effektivt om revisorer från alla de länder som förlagt verksamhet till service centret ska revidera på plats. Dels ökar arbetsbelastningen för personalen vid centret och dels går företaget miste om potentiella skalfördelar inom revideringen.

7.3.4 Effekter på dokumentation och rapportering

Samtliga revisionsbyråer använder sig av databaser där dokumentation kan läggas in och läsas av alla som är delaktiga i revisionen av klienten. Fördelarna här är enligt oss att informationen blir mer lättillgänglig för berörda parter, men även att kommunikationen kan ske på ett effektivt sätt. Informationen finns även enkelt att tillgå för båda parter vid nästa års granskning.

Alla fyra revisionsbyråerna påpekar att dokumentation och rapportering förändras. Om granskningen utförs av svenska revisorer i det nya landet som är fallet för Deloitte, KPMG och Ernst & Young, görs då även dokumentationen av svensk revisor. På så sätt blir det ingen förändring av denna och kvalitén blir den samma som den utförd i Sverige. Det som de fyra byråerna understryker är att det kan vara en skillnad i dokumentationen utförd av revisorerna lokalt. Denna skillnad tycker inte vi borde vara så påtaglig eftersom alla hävdar att de internationellt använder sig av samma metodik samt även av samma formulär och mallar. På så sätt borde ett enhetligt system skapas. Det som emellertid kan skilja den dokumentation som är utförd i Sverige mot den som är utförd i utlandet är kvalitén. Då revisorerna i Sverige är vana vid ett visst sätt kan det uppfattas som att kvalitén blir sämre när dokumentationen inte utförs på exakt samma vis.

Det är ingen av byråerna som anser att det behöver framgå i ett företags årsredovisning eller i revisorns revisionsberättelse att ett företag har offshorat sin redovisning. Denna åsikt ställer vi oss lite tveksamma till. Vi anser att det bör framgå i ett företags årsredovisning att de har offshorat sin redovisning. Det är viktigt idag att informera sina aktieägare, men även framtida investerare och övriga intressenter, om större förändringar som äger rum i företaget. Dock tycker vi, precis som intervjupersonerna, att det inte ska framgå i revisionsberättelsen förutsatt att offshoringen inte har påverkat redovisningen negativt. Det är samma redovisningsfunktioner som utförs, den enda skillnaden är att det sker på annan plats än tidigare.

8 RESULTAT & SLUTDISKUSSION

I det avslutande kapitlet presenteras svaren på studiens inledande problemställning. På detta följer en diskussion där resultatet breddas med inslag av egna tankar kring situationen. Slutligen följer förslag på vidare forskning.

8.1 Resultat

- *Hur upplever ett svenskt företag och dess revisor att revisionsprocessen har förändrats efter det att företaget offshorat redovisningsfunktioner?*

Det företag vi studerat, Kraft Foods Sverige, upplever inte någon större förändring i revisionsprocessen. Enligt oss påvisbar skillnad är att då färre processer granskas i Sverige minskar också den direkta kontakten med de svenska revisorerna.

Däremot blir förändringen av revisionsprocessen mer påtaglig för företagets revisorer. För att uppnå förståelse för Kraft Foods Sveriges nya organisering av redovisningsfunktioner genomfördes en ny förplanering.

Offshoringen har även fått effekter på planering av revisionsprocessen. Denna sker i USA och det svenska teamet måste skicka instruktioner angående granskning av information som är specifik för Sverige via USA. Revisionsplaneringen av de delar som offshorats skickas sedan direkt från USA till PwC i Slovakien.

Granskningen samt dokumenteringen och rapporteringen kring de processer som flyttats till Bratislava görs nu av PwC:s personal i Slovakien. Detta innebär att de svenska revisorerna får färre arbetsuppgifter. Istället för att granska processerna i sig granskas och analyseras nu de rapporter som skickats från revisorerna i Bratislava.

- *I vilken omfattning påverkas revisorns roll då klienten utför en offshoring enligt ovan?*

Revisorns roll förändras inte då Kraft Foods Sverige flyttar delar av sin redovisning till Slovakien. Den påskrivande revisorns uppgift och ansvar är fortfarande densamma; att granska företaget i avseende på god redovisningssed.

Däremot förändras arbetsuppgifterna för det svenska revisionsteamet. Delar av granskningen och rapporteringen offshoras till kollegor i Slovakien. Teamet får en ny, internationell sammansättning och arbetsuppgifterna för de svenska revisorerna blir färre.

Revisorerna i Sverige kommer längre ifrån granskningsobjektet vilket potentiellt skulle kunna innebära en ökad risk för den påskrivande revisorn.

- *Vilka förändringar i revisionsprocessen har revisionsbolagen i Sverige upplevt då klient offshorat redovisningsfunktioner?*

Samtliga revisionsbyråer påpekar vikten av en noggrann planering för att skapa en förståelse kring de delar som offshorats och den nya strukturen som bildas kring redovisningsprocessen. Inom samtliga byråer är det praxis att revisionsplaneringen sker på moderbolagsnivå och sedan skickas instruktioner neråt i organisationen. Inom Öhrlings skickas önskemål kring den landsspecifika revisionen först till moderbolagsnivå för senare vidarebefordring till den revisor som utför granskningen. Övriga byråer har möjlighet att direkt komplettera planeringen från moderbolagsnivå innan de skickar den vidare.

Även inom den praktiska granskningen finns det skillnader mellan byråerna då det gäller vem som ska utföra denna. Öhrlings PwC har som policy att offshora granskningen till lokal revisor. Detta gör även Ernst & Young men de har som vana att första året utföra granskningen själva. Inom KPMG och Deloitte låter de sina svenska revisorer granska landsspecifik fakta på plats. Övrig granskning kan överlåtas på lokal revisor. Valet av tillvägagångssätt är beroende på omständigheterna kring klienten och den offshorade verksamheten. Detta påverkar även dokumenteringen och rapporteringen kring revisionen. Det revisionsteam som utför granskningen har även till uppgift att dokumentera detta och rapportera eventuella avvikelser till den ansvarige påskrivande revisorn.

8.2 Slutdiskussion

Resultatet av studien kring Kraft Foods Sverige visar att företaget i sig inte upplever någon större förändring av revisionsprocessen efter det att företaget genomfört en offshoring. Det har dock varit intressant att genomföra denna studie för att mer konkret förstå de förändringar som revisorn upplever i denna situation. Om illustrationsföretaget utelämnats hade resonemangen blivit mer hypotetiska och förståelsen av situationen begränsats.

Vad gäller revisionsprocessen efter en offshoring blir skillnaderna i revisorns arbete mer påtagliga än vad skillnaderna blir för klienten. Planeringsarbetet i sig påverkas inte i så stor utsträckning då det som ska revideras inte förändrats i sig utan endast omlokaliseras. Det är emellertid viktigt att, i planeringsfasen, ta hänsyn till de potentiella risker som kan uppstå vid offshoring.

Enligt de revisorer vi intervjuat finns det flera potentiella risker förknippade med offshoring. Det är främst problem förknippade med språkförbistringar och kulturella skillnader som framkommit i vår studie. Även kompetensnivån hos personalen som ska

sköta redovisningen samt kontinuiteten i arbetet ses som potentiella risker. Otydlig ansvarsfördelning är ett problem som kan uppstå under överflyttningsfasen, vilket kan resultera i att personal får vidare behörigheter än vad som är önskvärt. Dessa risker sammanfaller med de teoretiska nackdelar som tas upp i både teorierna kring offshoring och revision.

Riskerna kring bristande kompetens och svårigheter att kommunicera finns på två plan. De berör såväl företaget och service centret som funktionerna flyttats till, som de svenska revisorerna och deras kollegor i utlandet. Den punkt som vi anser skiljer revisorerna åt mest är deras förmåga att lita på internationella kollegors möjlighet att korrekt granska processer som rör svenska regler och bestämmelser. I samband med denna problematik finns det utrymme att ifrågasätta eventuella skillnader i utbildning och auktorisation av revisorer i olika länder.

Ytterligare en risk vid revidering är det fysiska avstånd som uppstår mellan den svenska revisorn och granskningsobjektet. Väljer den svenska revisorn att offshora revisionen till lokal revisor blir det svårare för honom att skapa sig en god förståelse av företaget och miljön som redovisningsarbetet utförs i. Denna förståelse är en viktig del av revisionsprocessen då den ökar förmågan att se till det som är av väsentlighet i företaget.

Den mest påtagliga förändringen av revisionsprocessen återfinns i det praktiska granskningsarbetet. Vi menar att det finns tydliga skillnader i utförandet mellan revisionsbyråerna. Genomgående under intervjuerna har revisorerna påpekat att granskningsprocessen och val av tillvägagångssätt starkt påverkas av klienten och dess förutsättningar, samt vilka potentiella risker som finns inom företaget. Desto starkare internkontroll och säkrare processer som finns i förhållande till redovisningen desto mindre riskfylld blir revisionen.

Offshoringen får även viss påverkan på dokumentationen och rapporteringen av revisionen. Den revisor som utför det praktiska granskningsarbetet är också ansvarig för dokumentation och rapportering. Samtliga revisionsbyråer använder sig av internationella mallar och formulär för att utföra denna del av revisionen. Dessa lagras sedan i databaser med åtkomst för samtliga berörda parter. Tillvägagångssättet skapar en enhetlighet mellan kontoren i de olika länderna och arbetet blir därmed mer effektivt.

En mer övergripande, och ur vårt perspektiv negativ, konsekvens med offshoring kan vara att vissa av revisorernas arbetstillfällen försvinner från landet. Vi anser det högst osannolikt att en majoritet av arbetstillfällena skulle försvinna. Detta eftersom behovet av svenska revisorer alltid kommer att finnas då det även i framtiden kommer att finnas funktioner kvar att granska i Sverige.

Den empiriska data gällande revision som samlats in för denna studie har delvis påverkats av revisorernas personliga erfarenheter, men skildrar även respektive byrås praxis i stort. Skillnader i praxis tror vi kan bero på en samlad tidigare erfarenheter av revision vid offshoring. Området är ur ett studieperspektiv relativt nytt. Detta trots att några av de revisorer vi intervjuade hade erfarenheter av att granska klienter med offshorad redovisning sedan 1990-talet. Den studie vi har genomfört och de resultat denna visar på kan ses som en första inblick i ämnet. Det finns fortfarande många aspekter kvar att utforska och sätt att utvidga ämnet på.

8.3 Framtida forskning

Under arbetets gång har vi uppmärksammat ytterligare infallsvinklar angående hur offshoring påverkar revisionen vilka kan vara intressanta att belysa. Bland annat tror vi att det kan vara intressant att se på vilken erfarenhet mindre revisionsbyråer har på området. Då vi initialt tog kontakt med två mindre bolag ansåg de sig inte ha tillräckligt med erfarenheter för att delta i studien. Detta utesluter dock inte att alla mindre eller medelstora revisionsbyråer saknar erfarenheter inom detta område. I detta fall vore det extra intressant att granska hur en mindre byrå som saknar utländskt systerbolag väljer att genomföra revisionen.

En annan aspekt som kan vara intressant att studera är hur skatteverket hanterar situationen. Några av intervjupersonerna antydde att det i vissa fall förekom att skatteverket gjorde skatterevisioner på företag som offshorat. Det som kan åskådliggöras är hur det fungerar rent praktiskt samt om det finns någon grund i de företag som väljs ut för granskning.

Studien skulle även kunna göras med en kvantitativ metod så att mer generella slutsatser kan dras på området. Istället skulle fler byråers erfarenheter kunna inkluderas i studien samt fler representanter från varje revisionsbolag så att utfallet kan generaliseras.

Det kan även vara av stort intresse att se på hur revisionen hanteras i det land där redovisningen offshorats till, och då särskilt då flera olika länders redovisning har inkluderats i ett shared service center. Det som kan vara av intresse är att se hur det hanteras då all landsspecifik revision även hanteras i utlandet så som i fallet med Öhrling PwC:s.

KÄLLFÖRTECKNING

Muntliga källor

- Anell, Pia. Auktoriserad revisor, Ernst & Young Sverige AB, Malmö. 2007-04-25
- Brown, Trisha. Auditor, PricewaterhouseCoopers USA. [e-post] 2007-04-26
- Glas, Carina. Auktoriserad revisor, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, Stockholm. 2007-04-18
- Gårdemyr, Maria. Auktoriserad revisor, KPMG Bohlins AB, Malmö. 2007-05-03
- Persson, Mats. Auktoriserad revisor, Deloitte AB 2007-05-24
- Robertson, Johan. Ekonomichef, Kraft Foods Sverige AB, Stockholm. 2007-04-17

Lagrum

- Aktiebolagslagen (ABL) 2005:551
- Årsredovisningslagen (ÅRL) 1995:1554

Litteratur

- Andersson, Bengt-Erik. (2001) *Som man frågar får man svar – en introduktion i intervju- och enkätteknik*. Prisma, Stockholm
- Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay. (2006) *Management control systems*. 12:e upplagan. Mcgraw-Hill, Boston Mass
- Berry, John (2006) *Offshoring opportunities: strategies and tactics for global competitiveness*. Wiley & Sons, Hoboken, N.J.
- Bryman, Alan & Bell, Emma (2005) översättning Björn Nilsson *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber ekonomi, Malmö
- Child, John (2005) *Organization: contemporary principles and practice*. Blackwell, Oxford
- Ejdemark, Anders & Nilsson, Anders (2006) *Shared Service: Koncentrerad administration*. Ekonomistyrningsverket, Stockholm
- Eklund, Klas (2001) *Vår ekonomi: en introduktion till samhällsekonomin*. Prisma, Stockholm
- Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2006) *Att utreda forska och rapportera*. Liber ekonomi, Malmö
- FARs Revisionsbok (2004) 6:e upplagan. FAR förlag AB, Stockholm

- FARs Samlingsvolym Del 2 (2007) FAR förlag AB, Stockholm
- Hatch, Mary Jo (2002) *Organisationsteori: Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Studentlitteratur, Lund
- Hayes, Rick; Dassen, Roger; Schilder, Arnold & Wallage, Philip (2005) *Principles of Auditing: An introduction to international standards on auditing*. 2:a upplagan. Financial Times Prentice Hall, Harlow
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002) översättning Gunnar Sandin *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Studentlitteratur, Lund
- Lindvall, Jan (2001) *Verksamhetsstyrning: från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*. Studentlitteratur, Lund
- Moberg, Krister (2006) *Bolagsrevisor: Oberoende Ansvar Sekretess*. 3:e upplagan. Nordstedts Juridik AB, Stockholm
- Nygaard, Claus (red); Bengtsson, Lars & Johansson, Geije (2002) *Strategizing: en kontextuell organisationsteori*. Studentlitteratur, Lund
- Skog, Rolf (2006) *Rodhes Aktiebolagsrätt*. 21:a upplagan. Nordstedts Juridik AB, Stockholm
- Smiciklas, Martin (2006) *Associationsrättens grunder: Bolag, föreningar och stiftelser*. 3:e upplagan. Studentlitteratur, Lund
- Thorell, Per & Edénhammar, Hans (2005) *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar*. 5:e upplagan. Iustus Förlag, Uppsala

Uppsatser

- Långström, Therese & Österberg, Niklas (2001) *Outsourcing av redovisning i mindre företag* Luleå Tekniska Högskola
- Qvist, Jenny & Myllyniemi, Mira (2006) *Organiserandet av redovisningsfunktionen – En studie om motiven i små handelsbolag* Södertörns Högskola

Tidskrifter

- Achilles, Wendy W; Rieman, Mark W and Greenfield Jr, Alfred C (2007) *Fraud recognition: Has Sarbanes-oxley made a difference?* Internal auditing, Jan/Feb Volym 22 Nummer 1 ABI/Inform Global
- A T Kearny (2007) *Execution is everything: the keys to offshore success* [<http://www.atkearney.com/main.taf?p=5,3,1,157>]
- Bunyaratavej, K, Hahn, E D & Doh, J P (2007) *International offshoring of services: A parity study*. Journal of International Management 1/07

Jarman, Nick (1998) *Shared service centres...building for Europe*. Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants 6/98

Karlberg, Ellen (2006) *Outsourcing ligger i tiden*. Ernst & Young Executive Magazine nr 5

Langfield-Smith, K & Smith, D (2003) *Management control systems and trust in outsourcing relationships*. Management Accounting Research. Volym 14, Nummer 3, s.281-307

Ullsten, Maria (2005) *Snart flyttar även de roliga jobben*. Civilekonomen nr 8

Elektroniska källor

Deloitte AB hemsida

[http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D5757,00.html] 2007-05-20

Ernst & Young Sverige AB hemsida

[http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY_Fakta] 2007-05-14

KPMG Bohlins AB hemsida

[<http://www.kpmg.se/pages/100010.html>] 2007-05-14

Kraft Foods Sverige AB hemsida

[<http://www.kraftfoodsnordic.com/kraft/>] 2007-05-14

Nationalencyklopedin

[<http://www.ne.se/>] 2007-05-14

Sarbanes-Oxley Act 2002 hemsida

[http://www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub_id=Sarbanes-Oxley&chap_id=PCAOB4&message_id=28] 2007-05-24

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB hemsida

[<http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/FA87235345B86D8F8025708F004AA34E>] 2007-05-14

BILAGOR

Bilaga 1 – Intervjuguide: Illustrationsföretaget

INTERVJUGUIDE
- KRAFT FOODS SVERIGE AB -

BAKGRUND

- Varför beslutade ni att offshora?
- Varför valde ni att lokalisera ert SSC till Slovakien?

ÖVERFLYTTNING

- Hur gick överflyttningen till?
- Vilka delar av ekonomihanteringen flyttades över?
- Vilken ekonomihantering finns kvar i Sverige?
- Vilket stöd gav Sverige till SSC i Slovakien?

DAGSLÄGET

- Hur fungerar kommunikationen med SSC?
- Har ni haft några problem i förhållande till SSC?
- Har redovisningsprocesserna förändrats?

EFFEKTER

- Hur reagerade er revisor när ni offshorade ekonomihanteringen?
- Har ni upplevt förändringar i revideringsarbetet efter er offshoring?
- Vilka förändringar i revisionsprocessen initierades av revisorerna?
- Vilka förändringar upplever de ekonomer som jobbar kvar i Sverige?
- Har ni upplevt kulturella skillnader mellan Sverige och Slovakien?

FRAMTIDEN

- Kommer ni offshora ytterliggare områden inom ekonomihanteringen?
- Finns det planer på att offshora även andra uppgifter såsom IT eller kundservice?

Bilaga 2 – Intervjuguide: Revisionsintervjuerna

INTERVJUGUIDE - REVISIONSBYRÅ -

INLEDNING

- Hur ser revisionsprocessen ut på er revisionsbyrå?

EFFEKTER PÅ FÖRPLANERINGEN

- Skulle er revisionsbyrå överväga att inte anta eller avböja en klient som offshorat sin redovisning?
- Ser ni en ökad risk vid revision av ett företag som offshorat sin redovisning?
- Skulle ni genomföra en ny förplanering om en klient offshorar sin redovisning?

EFFEKTER PÅ PLANERINGEN AV REVISIONEN

- På vilken nivå sker planeringen av revisionen vid offshoring?
- Förändras planeringen då en klient offshorat sin redovisning?

EFFEKTER PÅ GRANSKNINGEN

- Förändras granskningen då ett företag offshorat sin redovisning?
- Hur sker kommunikationen med företaget i utlandet som sköter redovisningen efter offshoringen?
- Hur genomförs granskningen?
- Vem genomför granskningen?

EFFEKTER PÅ RAPPORTERING OCH DOKUMENTATION

- Får offshoring effekter på rapportering och dokumentation?
- Påverkas revisionsberättelsen av offshoring?
- Anser ni att det bör framgå i ett företags årsredovisning om redovisningen är offshorad?