



# Rådgivningens betydelse för revisionsbyråer:

en studie om hur rådgivningen påverkar revisorns oberoende samt relationen till klientföretagen

---

*Författare:* Ylli Humolli

*Handledare:* Krister Bredmar

Yafet Abraham

*Ämne:* Företagsekonomi 91 - 120

Muse Yusuf

*Nivå och termin:* D-nivå, VT - 2010

## **FÖRORD**

Denna uppsats om rådgivningens betydelse för revisionsbyråer är skriven vid Linnéuniversitetet i Kalmar, vårterminen 2010. Uppsatsen utgör en del av kursen Företagsekonomi 91 – 120hp och omfattar 15hp.

Vi vill ge ett stort tack till de personer och företag som vänligt ställt upp på våra intervjuer, Kenneth Wärner från KPMG, Franz Lindström från Ernst & Young, Johan Skarpnord från Grant Thornton, Ulf Persson från Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Håkan Sporrong från Sporrong & Eriksson, Anneli Sjöstedt från Electra Gruppen AB, Rickard Nielsen från Kallskänken AB och Jonas Conradsson från Kompaniet. Vi vill även tacka vår handledare, Krister Bredmar, som hjälpt oss med vägledning och konstruktiv kritik. Vi vill likaså rikta ett stort tack till de personer som kommit med förslag och synpunkter till vår uppsats.

Vi hoppas att ni som läsare får en ökad kunskap inom ämnet och att ni blir nöjda med resultatet.

Ekonomihögskolan vid Linnéuniversitetet, Kalmar, 2010-06-26

Yafet Abraham

Ylli Humolli

Muse Yusuf

## SAMMANFATTNING

**Titel:** Rådgivningens betydelse för revisionsbyråer: en studie om hur rådgivningen påverkar revisorns oberoende samt relationen till klientföretagen

**Författare:** Yafet Abraham, Ylli Humolli & Muse Yusuf

**Kurs:** Företagsekonomi D – 91 – 120hp

**Institution:** Linnéuniversitetet i Kalmar

**Handledare:** Krister Bredmar

**Syfte:** Syftet med arbetet är att få en ökad kunskap för revisorns syn på hur rådgivningen påverkar revisionsbyråernas oberoende. Vi vill dessutom analysera och diskutera hur företagen, som vi har undersökt, ser på revisorns roll i deras verksamhet.

**Metod:** Vi har i denna uppsats valt en kvalitativ metod i form av kvalitativa personliga intervjuer, då vi vill få en djupare förståelse kring rådgivningens betydelse för revisionsbyråer. Vi har samtidigt valt att arbeta utifrån ett deduktivt tillvägagångssätt.

**Resultat:** I vår studie har vi kommit fram till att revisionsbyråerna har tvingats ta nya vägar för att kunna överleva. Revisionsbyråerna har utvecklat nya tjänster för att kunna fortsätta konkurrera ute på dagens marknad. Satsning på kompetensutveckling inom företaget spelar allt större roll. Revisionsbyråer införskaffar allt bredare specialistkompetens, exempelvis jurister.

Regleringen kring revisionsbranschen har blivit striktare på senare tid. Det som drivit denna utveckling är upprepade skandaler, både nationellt och internationellt. Detta faktum har framkommit i vår studie.

Klientens relation till revisorn styrs av vilken fas som företaget befinner sig i. Revisorer agerar bollplank för företagen där deras huvuduppgift är att tillföra klienten med olika alternativ och förslag utan att påverka beslutsfattande. Den bidragande faktorn för en god relation mellan revisorn och en klient handlar om förtroende.

## **BEGREPPSFÖRKLARINGAR**

Revision = Det arbete som revisionsbyrån utför i samband med den lagstadgade revisionen, i revisionen inkluderas viss revisionsnära rådgivning.

Rådgivning = Avser de tjänster som revisionsbyrån utför utöver revisionsuppdraget till klienten.

## **FÖRKORTNINGAR**

ABL - Aktiebolagslagen

RS – Revisionsstandard

RN – Revisionsnämnden

FAR - Förening Auktoriserade Revisorer

SRS - Svenska Revisorsamfund

RevL - Revisionslagen

RL - Revisorslagen

SFS - Svensk författningssamling

SOU - Statens offentliga utredningar

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING.....	9
1.1 BAKGRUND.....	9
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	11
1.3 PROBLEMFÖRMULERING.....	12
1.4 SYFTE.....	12
1.5 AVGRÄNSNING.....	12
2 METOD.....	13
2.1 ÄMNESVAL.....	13
2.2 FÖRFÖRSTÅELSE.....	13
2.3 STUDIENS FÖRHÅLLNINGSSÄTT.....	13
2.3.1 Positivistiska förhållningssättet.....	14
2.3.2 Hermeneutiska förhållningssättet.....	14
2.4 VAL AV METOD.....	15
2.4.1 Induktion.....	15
2.4.2 Deduktion.....	15
2.4.3 Abduktion.....	16
2.4.4 Kvantitativa metoder.....	16
2.4.5 Kvalitativa metoder.....	16
2.5 INTERVJUTEKNIK.....	17
2.6 URVAL.....	18
2.7 METODKRITIK.....	19
2.8 TILLFÖRLITLIGHET.....	19
2.8.1 Reliabilitet.....	19
2.8.2 Validitet.....	19
3 TEORETISK REFERENS RAM.....	21
3.1 TJÄNSTESEKTORN.....	21
3.1.1 Tjänster.....	22
3.1.2 Tjänsteföretag och konsultationstjänster.....	22
3.1.3 Tjänstepaket.....	23
3.1.4 Tjänsteutveckling.....	24

3.1.5 Revisionsbyråernas tjänsteutbud .....	24
3.2 REVISION.....	26
3.2.1 Historisk bakgrund Revision .....	26
3.2.2 Revisionens reglering i Sverige.....	27
3.2.3 Revisionsverksamhet.....	28
3.2.4 Revisorns opartiskhet och självständighet.....	29
3.2.5 Analysmodellen.....	30
3.3 RÅDGIVNING.....	31
3.3.1 Revisorns tillhandahållande av rådgivning.....	31
3.3.2 Revisionsbranschen.....	31
3.3.3 Förhållanden mellan revision och rådgivning .....	33
3.3.4 Extern rådgivning .....	33
3.3.5 Livscykeln.....	34
3.3.6 Rådgivningsrelationen.....	35
3.4 STRATEGI.....	35
3.5 STRATEGISK PERSONALUTVECKLING.....	37
3.6 TEORISAMMANFATTNING.....	38
4 EMPIRI.....	41
4.1 KPMG.....	41
4.1.1 Rådgivning .....	41
4.1.2 Revision.....	42
4.1.3 Strategi .....	42
4.2 ERNST & YOUNG.....	43
4.2.1 Rådgivning .....	43
4.2.2 Revision.....	44
4.2.3 Strategi .....	45
4.3 GRANT THORNTON.....	46
4.3.1 Rådgivning .....	46
4.3.2 Revision.....	47
4.3.3 Strategi .....	47
4.4 ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPERS.....	48

4.4.1 Rådgivning .....	48
4.4.2 Revision.....	48
4.4.3 Strategi .....	49
4.5 SPORRONG & ERIKSSON .....	49
4.5.1 Rådgivning .....	50
4.5.2 Revision.....	50
4.5.3 Strategi .....	51
4.6 ELECTRA GRUPPEN AB.....	51
4.6.1 Revisorns roll .....	51
4.6.2 Kommunikationen .....	52
4.6.3 Tjänster.....	52
4.6.4 Relationen.....	54
4.7 KALLSKÄNKEN AB .....	54
4.7.1 Revisorns roll .....	55
4.7.2 Kommunikationen .....	55
4.7.3 Tjänster.....	56
4.7.4 Relationen.....	56
4.8 KOMPANIET .....	56
4.8.1 Revisorns roll .....	56
4.8.3 Tjänster.....	57
4.8.4 Relationen.....	57
5 ANALYS .....	58
5.1 REVISIONSBYRÅERNAS ÖVERLEVNAD .....	58
5.2 REVISIONSBYRÅERNAS OBEROENDE .....	59
5.3 KLIENTERNAS RELATION TILL REVISORN.....	61
6 SLUTSATSER & DISKUSSION .....	63
6.1 SLUTSATSER .....	63
6.2 DISKUSSION.....	65
6.3 TEORETISKA IMPLIKATIONER.....	67
6.4 PRAKTISKA IMPLIKATIONER.....	67
6.5 FORTSATT FORSKNING .....	67

8 KÄLLFÖRTECKNING.....	69
9 BILAGOR.....	73



# 1 INLEDNING

---

*I det inledande kapitlet presenteras bakgrunden till vårt ämne, samt problemdiskussion. Vidare följer presentation av syfte och avgränsningar.*

---

## 1.1 BAKGRUND

Synen på vad som utgör revisionsverksamhet har på senare tid förändrats. Även revisorns roll har som följd av detta förändrats. (Moberg, 2006) Titeln revisor har fått en bredare betydelse och därför är det viktigt att vara medveten om i vilket sammanhang titeln används. Vid vissa tillfällen används titeln i situationer där personer egentligen borde benämnas som redovisningskonsulter. (FAR Förlag, 2006) Ett missvisande ord kan exempelvis vara det engelska ordet "accountant" som på svenska översätts till "revisor" när det egentligen har en bredare betydelse. (FAR Förlag, 2006)

Revisor "Audit" kommer från det latinska ordet revidere som innebär att se tillbaka. (Moberg, 2006) En revisor ska granska företags årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen ska uppfylla kriteriet god revisionssed. (FAR Förlag, 2006)

Inom revisionsverksamhet förekommer det två typer av rådgivning, revisionsnära rådgivning och fristående rådgivning.

### *Revisionsnära rådgivning*

Revisorn har i samband med revisionen rätt, men även skyldighet, att lämna förslag och råd till förbättringar när det gäller bolagets redovisning och förvaltning. Den här typen av rådgivning kallas för revisionsnära rådgivning. Revisionsnära rådgivningen anses vara nödvändig och önskvärd samt en del av revisionsuppdraget. (Moberg, 2006)

### *Fristående rådgivning*

Fristående rådgivning anses vara bland de vanligaste uppdragen som revisorn utför utanför revisionsverksamheten. Den fristående rådgivningen innefattar bland annat rådgivning i skatte-, redovisnings- och organisationsfrågor. (Moberg, 2006)

Fristående rådgivning och konsulttjänster har i olika former erbjudits av revisionsbyråer sedan slutet av 1800-talet. En av de större anledningarna till att revisionsbyråer erbjuder rådgivning är för att revisorer har de bästa förutsättningar för att kunna erbjuda ekonomisk rådgivning. Orsaken till detta är den kunskap som överförs mellan en revisionsbyrå och ett företag. Resonemanget grundas på att när en revisionsbyrå erbjuder rådgivning till ett företag erhåller revisionsbyrån värdefull information som de har användning för när de eventuellt reviderar företaget. Samtidigt sker det en annan slags överföring av relevant information vid revisionen. När en revisionsbyrå reviderar ett företag gör de en opartisk granskning där de utförligt går igenom ett företags viktigaste poster. Vid en revision tydliggörs ett företags brister och styrkor, därmed föreligger det bra förutsättningar för revisionsbyrån att kunna erbjuda ett företag skräddarsydd rådgivning. (Simunic, 1984, Arruñada, 1999)

En annan anledning är kostnadsbesparingen som uppnås mellan revisionsverksamheten och klienten då revision och rådgivning sker i samma företag. Kostnadsbesparingar uppnås genom att utnyttja den information och kunskap som finns tillgängligt i revisionsbyrån. På så sätt kan både revisionsbyrån och företaget uppnå fördelar i form av bättre utnyttjande av tillgångarna. (Simunic, 1984)

Det har under många år förts debatter om vad revisionsverksamhet egentligen är, samt hur en utbredning av denna riskerar att minska tillförlitligheten för revisorns arbete. Syftet med revisionen är att öka tillförlitligheten och kvalitén av redovisningen, därför blir revisorns oberoende av stor vikt. (Hayes, 2005)

Det kan uppstå ett dilemma med att revisionsbyråerna erbjuder både rådgivning och revision samtidigt som de ska vara opartiska och oberoende i sin granskning av företagets revision. Risker med att de är både rådgivare och reviderare är att revisorn kan hamna i en ledningsposition inom företaget, vilket äventyrar hans eller hennes opartiskhet och oberoende. (DeFond, 2002)

För att hjälpa revisorerna med denna balansgång har det lagstiftats om användandet av analysmodellen (se analysmodellen s.30). Tanken är att analysmodellen ska agera som hjälpmedel för revisorerna när det gäller upprättandet av oberoende. Analysmodellen har lett till att arbetssättet för revisorer har förändrats gällande hantering av oberoendeproblematiken. (Svanström, 2004)

## 1.2 PROBLEMDISKUSSION

Rådgivning och revisionsuppdrag har kombinerats under en lång tid. Under 90-talet har rådgivningen ökat kraftigt i omfattning i förhållande till revisionen. Denna förändring kan noteras i form av ökade tjänsteutbud men även marknadsföring. En stark konkurrensutsatt miljö har bidragit till att revisionsbranschen har mognat och blivit mindre lönsamt. Detta har lett till att revisionsbyråerna har utvecklat nya vägar för att kunna överleva, bland dessa tjänster som revisionsbyråerna har utvecklat är konsultverksamhet. (Svanström, 2004) En undersökning som har gjorts av Nordic Investor Service (2004) utgör rådgivningen hälften av revisionsbyråernas intäkter. Studier som har gjorts av Simunic (1984), Arruñada (1999), Sharma & Sidhu (2001) och Firth (2002) påvisar att revisorns oberoende påverkas av annat än revisionstjänster.

Revisorer måste förr eller senare ta ställning till om de enbart ska erbjuda revisionsnära rådgivning eller om de också ska erbjuda sin klient fristående rådgivning. Varje revisor måste säkerställa att de agera på ett sätt som inte äventyrar deras oberoende vid granskning. (Moberg, 2006)

I samband med de allt mer uppmärksammade redovisningsskandalerna världen över, har diskussionen kring revisorernas etik och oberoende tagit fart. Diskussionen kring revisorernas oberoende har funnits lika länge som själva yrket, men diskussionen tog en ny fart i samband med de upprepade fallen av vilseledande redovisningsrapporter. Bland exemplen på senare tid är de amerikanska bolagen Enron och Worldcom. Det finns många synpunkter på vad som var orsaken till skandalerna i Enron och Worldcom, men den främsta kritiken har varit att revisorn deltagit i beslutsprocessen i form av konsult samtidigt som denna reviderade informationen i form av granskare. Skandalerna har lett till hårdare lagstiftning för revisorerna. Effekten av lagstiftningen har varit att de allra största revisionsbyråerna har valt att separera konsultverksamheten från revisionsverksamheten för att på så sätt framstå som mer oberoende. (Svanström, 2004)

Redovisningsskandalerna har inte bara drabbat USA, utan det finns också liknande fall i Sverige även om omfattningen av dessa skandaler var mindre i Sverige. I Sverige har man försökt öka revisorns oberoendeställning genom att införa analysmodellen. Syftet med analysmodellen är att främja och säkerställa revisorernas självständighet och oberoende. Det är viktigt att revisorn tar ställning till om uppdraget hotar eller rubbar revisorns oberoende.

Revisorns ställningstagande ska dokumenteras för att utomstående ska kunna bedöma rimligheten i ställningstagandet. (Svanström, 2004)

### **1.3 PROBLEMFÖRMULERING**

Vi har i vår problemformulering valt att försöka besvara tre frågor:

- Vilken betydelse har rådgivningen i revisionsbyråernas överlevnad?
- Hur påverkar rådgivningen revisorns oberoende?
- Vilken roll har revisorn för klienterna?

### **1.4 SYFTE**

Syftet med arbetet är att få en ökad kunskap för revisorns syn på hur rådgivningen påverkar revisionsbyråernas oberoende. Vi vill dessutom analysera och diskutera hur företagen, som vi har undersökt, ser på revisorns roll i deras verksamhet.

### **1.5 AVGRÄNSNING**

Fyra av de fem revisionsbyråerna vi intervjuat är stora byråer medan den femte är en lokal revisionsbyrå. Anledningen till att vi valde att intervjua ett flertal större revisionsbyråer beror på att de är mer etablerade, har en större erfarenhet samt att deras sidoverksamhet utöver revisionen är större än mindre revisionsbyråer. Däremot tyckte vi att vi ville ha med en lokal revisionsbyrå för att få ett annat perspektiv. Klientföretagen är fördelade i ett större företag och två mindre. Samtliga företag är aktiebolag. Det var från början tänkt att vi skulle ha två större företag och två mindre men på grund av tidsbrist och för att de sista företaget valde att lämna återbud ganska sent valde vi att gå vidare med de befintliga. Vi har valt att göra en geografisk avgränsning genom att enbart intervjua företag i Kalmar. Orsaken till denna avgränsning beror på att vi ville göra personliga intervjuer för att på så sätt skapa en avslappnad atmosfär, vilket vi inte tror är möjligt genom telefonintervjuer.

## **2 METOD**

---

*I detta kapitel kommer vi att beskriva de olika stegen i det tillvägagångssätt vi använt gällande den teoretiska metoden för att läsaren ska kunna få en allt större förståelse och följa upp arbetet med vår studie.*

---

### **2.1 ÄMNESVAL**

I denna studie har vi valt att inrikta oss på rådgivningens betydelse för revisionsbyråerna, och hur detta påverkar deras oberoende samt hur företagen, vi har valt att undersöka, uppfattar revisorn. Intresset för ämnesvalet växte fram från en revisionskurs som vi hade under hösten 2009. Vi fann revisionen väldigt intressant och ville därmed fördjupa oss mera inom branschen som revisionsbyråerna agerar.

### **2.2 FÖRFÖRSTÅELSE**

Kunskapen som en forskare har, dvs. forskarens erfarenheter eller föreställning inom det område forskningen ska göras, kallas förförståelse.(Olsson, 2007) Förförståelsen präglar hur forskare uppfattar verkligheten. (Thurén, 2007) Erfarenheter och föreställningarna har sin grund i forskarens utbildning, sociala bakgrund, praktiska erfarenheter osv. (Johansson Lindfors, 1993)

Vi som författare till denna studie har alla läst en fördjupad kurs inom affärsredovisning med revision. Kursen vi läste behandlade revisionen och därigenom växte intresset allt mer. Vi fick en någorlunda bra förståelse för revisionen, dock ville vi även utöka kunskaperna och förståelsen för rådgivningen.

### **2.3 STUDIENS FÖRHÅLLNINGSSÄTT**

*”För att kunna bedriva framgångsrik forskning idag krävs sålunda en god överblick över de olika aktuella vetenskapliga förhållningssätten” (Patel, 2003, s.26)*

Det förekommer två typer av kunskapsteoretiska metoder, det positivistiska förhållningssättet och det hermeneutiska förhållningssättet. (Bryman, 2003)

### **2.3.1 Positivistiska förhållningssättet**

Det positivistiska förhållningssättet innebär att forskaren utifrån existerande teori utformar hypoteser som i sin tur testas gång på gång mot den empiri som samlas in. Det är viktigt att forskaren har som mål att finna generaliserbara samband. (Lundahl, 1999) Det positivistiska förhållningssättet härleds ofta till den kvantitativa forskningsansatsen. (Patel, 2003)

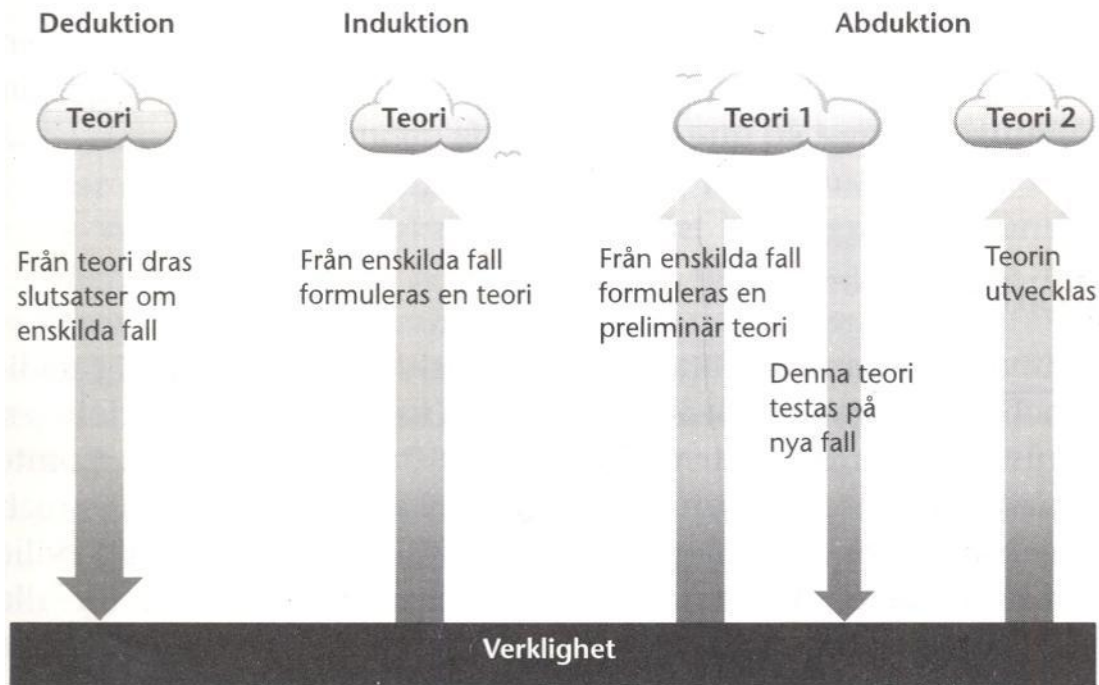
### **2.3.2 Hermeneutiska förhållningssättet**

Vi har valt att genomföra vår studie med ett hermeneutiskt förhållningssätt. Inom hermeneutiken finns inga generella lagar och verkligheten är något människan själv konstruerat. Det är av större vikt att förstå varför saker sker än att kunna förklara varför. (Patel, 2003) För att kunna öka förståelsen måste först och främst underlag samlas in som sedan ska tolkas. Det innebär att genom texter och språk ökar författarens förståelse och ett samband kan hittas mellan undersökningen och det mänskliga språket. (Gustavsson, 2004) Resultatet tolkas av forskaren och egna värderingar kan läggas in vid bearbetning av fakta. En viktig del inom detta förhållningssätt är forskarens egen förförståelse. (Patel, 2003)

Materialet för vår studie har vi samlat in genom intervjuer. På så sätt har det gett oss utrymme att lägga in personliga värderingar vid bearbetning av fakta. Vi har i vår empiri valt att framställa de insamlade intervjuerna i berättande form. Frågorna till intervjuerna har vi som bilagor längst bak i arbetet. Anledningen till att vi har gjort på detta sätt är för att underlätta för läsaren, då vi anser att en berättande form blir enklare för läsaren. Utöver intervjuerna har vi även samlat in information från litteratur och nätbaserade artiklar, som vi har använt för att på det hermeneutiska förhållningssättet försökt skapa en förståelse. Den information som vi har samlat in har vi valt att bearbeta med teorier som vi funnit i litteraturen samt artiklarna, för att på så sätt komma fram till resonemang som ska öka vår kunskap för ämnet. Vid utformning av intervjuguiden har vi utgått från teorier. Även i vår problemformulering har vi utgått från teorier samt använt oss av egna förkunskaper som har lett till att vi bildat frågeställningarna.

## 2.4 VAL AV METOD

Det finns ett flertal tillvägagångssätt inom forskningen när det gäller insamling av data. Dessa tillvägagångssätt är bland annat induktiv ansats, deduktiv ansats och abduktiv ansats.



Figur 1. Relation mellan teori och verklighet illustrerad av några centrala begrepp (Patel, 2003, s.25)

### 2.4.1 Induktion

Vid induktion innebär det att man drar generella slutsatser utifrån empiriska fakta. (Thurén, 2007) Forskaren samlar en stor mängd fakta från verkligheten och utifrån de fakta bildar forskaren en ny teori. (Jacobsen, 2002) Risken med denna ansats är att forskaren missar viktiga delar och endast ser det forskaren vill se, då forskaren utgår från empiriska studier. (Patel, 2003)

### 2.4.2 Deduktion

Vid deduktiv ansats utgår forskaren från teorier och drar slutsatser om de fakta som samlas in. (Patel, 2003) Det innebär att forskaren drar en logisk slutsats som anses som giltig om den är logiskt sammanhängande. Dock behöver den inte vara sann i den meningen att den inte överensstämmer med verkligheten. (Thurén, 2007) Faran med denna ansats är att när de iakttagelser som görs av verkligheten blir teoribestämda finns risken att den teori som har

utvecklats inte överensstämmer med den verklighet den avser att beskriva. Orsaken till detta är att praktiken inte känner igen den verklighet som teorin beskriver. (Johansson Lindfors, 1993) Dock kommer vi ta hänsyn till detta och välja ut de teorier som vi anser passar studien med försiktighet.

### **2.4.3 Abduktion**

Det tredje tillvägagångssättet vid insamling av data är abduktion. Det innebär en slags växelverkan mellan teori och empiri. (Johansson Lindfors 1993) Abduktion börjar induktivt genom att söka information i empirin för att skapa en egen hypotes, sedan går arbetet över till att bli deduktivt då antagandet prövas mot teorin. (Patel, 2003)

Vi som forskare saknar den erfarenhet som behövs för att utgå från en induktiv ansats och våra tidigare forskarkunskaper är begränsade. På grund av denna begränsning kan vi därmed även utesluta den abduktiva ansatsen. Vi kommer i denna studie utgå från teorier för att analysera samt argumentera för vårt empiriskt insamlade resultat av intervjustudierna, och därmed har vi utgått från den deduktiva ansatsen.

### **2.4.4 Kvantitativa metoder**

Kvantitativa metoder omfattar mer eller mindre matematiskt avancerade tillvägagångssätt för att analysera siffror och uppgifter som kan betecknas med siffror. Kvantitativa metoder betecknar även olika sätt att samla in kvantitativa data, där intervju- och enkätundersökningar är de vanligaste. En intervju- eller enkätundersökning består av ett frågeformulär, där frågorna utgår från de variabler som framkommit vid operationaliseringen. (Eliasson, 2006)

### **2.4.5 Kvalitativa metoder**

*”Syftet med en kvalitativ intervju är att upptäcka och identifiera egenskaper och beskaftenheten hos något, t.ex. den intervjuades livsvärld eller uppfattningar om något fenomen”* (Patel 2003, s.78) Den kvalitativa intervjun skapas av bägge parterna, dvs. intervjuaren och intervjupersonen. Intervjuaren ska helst försöka hjälpa intervjupersonen i diskussionen genom att bygga en innehållsrik diskussion om själva fenomenet. Detta för att skapa en så god och kvalitativ intervju. Fördelen med en kvalitativ intervju är att forskaren har möjligheten att vara förberedd och ha förkunskaper inom fenomenet. (Patel, 2003)

Vi har i vår studie valt att utföra intervjuer och därmed anpassat den kvalitativa forskningsansatsen eftersom vi vill få en djupare förståelse för respondenternas svar. Det



innebär att vi har uteslutit den kvantitativa forskningsansatsen eftersom våra förkunskaper för det valda ämnet är begränsade och vi finner det svårt att formulera fasta enkätfrågor, men även för att syftet med studien inte är att mäta någonting. Den kvalitativa ansatsen har högre flexibilitet, vilket innebär att vi kan omformulera frågorna som vi ställer till intervjupersonen, samt lägga till frågor och följdfrågor under intervjun för att få ett mer utförligt svar av intervjupersonen.

## 2.5 INTERVJUTEKNIK

Det finns ett flertal intervjuformer vid insamling av data. Dessa intervjuformer används bland annat i kvalitativa undersökningar. Intervjutekniker som vi ska benämna är *semi-strukturerad* intervju, *ostrukturerad* intervju och *helt strukturerad* intervju.

### *Semi-strukturerad* intervju

Denna intervjuform går ut på att intervjuaren har en intervjuguide som utgångspunkt för sin intervju, men där ordningsföljden av frågorna kan variera vid respektive intervjutillfälle. Intervjuaren har under den semi-strukturerade intervjun möjligheten att säkerställa att alla önskade aspekter tas upp med intervjupersonen. (Bryman, 2003)

### *Ostrukturerad* intervju

Den ostrukturerade intervjuformen innebär att intervjuaren har en lista eller uppsättning med allmänna frågeställningar eller teman. Intervjun kan byggas med att intervjuaren endast ställer en inledande fråga och därifrån följer upp med följdfrågor vid behov. Här ges det maximalt utrymme för intervjuarens svar. (Bryman, 2003)

### *Helt strukturerad* intervju

Den helt strukturerade intervjuformen lämnar mindre utrymme för respondenten att formulera svar. Frågorna som ställs följer alltid intervjuguiden, dvs. alltid på samma sätt i samma ordningsföljd. (Bryman, 2003)

Vi har anpassat den semi-strukturerade intervjuformen för vår studie. Anledningen är att vi ville ha en någorlunda struktur på vår intervju, dvs. att vi har en intervjuguide som utgångspunkt men där vi även varierat ordningsföljden av frågorna. Dock ställde vi inte alltid alla frågor då respondenterna redan besvarat dem. Vi skapade även följdfrågor som inte fanns

med i intervjuguiden som anknöt till det respondenten berättat om. Det innebär att den ostrukturerade intervjuformen samt den helt strukturerade intervjuformen var uteslutande för vår studie. Anledningen till att vi inte har anpassat de resterande två intervjuteknikerna är att vi inte alltid följde intervjuguiden där vi ställer samma frågor på samma sätt i samma ordningsföljd. Samtidigt ville vi inte heller ha en ostrukturerad intervjuform eftersom vi själva ville styra vår intervju dit vi ville.

## **2.6 URVAL**

Vid planeringen av studien diskuteras urvalet av försökspersoner ingående. Ett väl genomfört studie kräver att urvalet av försökspersoner gjorts vetenskapligt. Informationskravet till försökspersonerna innebär såväl information om projektet som krav på begriplighet och samtycke. Försökspersonerna ska alltså bli informerade om projektets syfte, om dess beskrivning och uppläggning av alla metoder, om moment som ingår och den förväntade nyttan, samt en noggrann precisering av vad det innebär för försökspersonen att medverka i studien. (Olsson, 2007)

Vi har utfört åtta intervjuer med företag belägna i Kalmar. Tanken var från början att vi skulle intervjua fem revisionsbyråer och fyra företag, dock var det ett utav företagen som avböjde sig ganska sent. Vi har valt att fördela upp dem i fyra stora revisionsbyråer och ett lite mindre revisionsbolag. Resterande tre bolag är bland annat klädesbutik, restaurangbutik och handels- och logistikföretag. De fyra stora revisionsbyråerna är Ernst & Young, Grant Thornton, Öhrlings PricewaterhouseCoopers och KPMG, medan det lite mindre revisionsbyrån är Sporrang & Eriksson. Resterande bolag är Electra Gruppen AB som är en handels- och logistikföretag, Kallskänken AB som är en restaurangbutik samt Kompaniet som är en klädesbutik. Anledningen till att vi har fler revisionsbyråer än företag beror på att vi som grupp valt att utgå från revisionsbyråernas synvinkel. Vårt grundläggande intresse härleds från revisionsbyråernas perspektiv vilket har gjort att vår problemformulering belyser deras perspektiv. Vi har även klientföretagens perspektiv vilket ger arbetet en annan synvinkel. Dock är klientföretagens perspektiv underordnad revisionsbyråernas synvinkel. Vi som grupp känner att vi kunde ha haft fler klientföretag och på så sätt fått större förståelse för hur företagen uppfattar revisorn.

## **2.7 METODKRITIK**

Alla forskare har något slags bagage med sig ursprungligen, vilket innebär att ingen startar förutsättningslöst, dvs. forskaren har ett medvetet eller omedvetet grundbagage som de använder sig av. Grundbagaget består av exempelvis tidigare erfarenheter, eventuellt forskning och intryck. Riskerna som kan inträffa är att forskaren använder sig av ett tillvägagångssätt som påverkas av tidigare erfarenheter, och att forskaren utesluter andra alternativa teorier, synsätt eller tolkningar i sitt arbete. (Patel, 2003)

Det kan alltid förekomma nackdelar och svagheter med vald metod. En av de risker som vi anser kan ha påverkat studien är påverkan på intervjupersonerna. Det innebär att empirin kan vinklas i den riktning vi önskar. Dock har vi försökt att minimera inverkan på respondenterna och deras svar genom att låta de svara fritt på frågorna. Därefter har vi istället kompletterat bristen på informationen, vi fått från respondenterna, med följdfrågor.

## **2.8 TILLFÖRLITLIGHET**

*"Att veta vad vi undersöker handlar om överensstämmelsen mellan vad vi säger att vi ska undersöka och vad vi faktiskt undersöker"* (Patel, 2003, s.99)

### **2.8.1 Reliabilitet**

Reliabilitet handlar i grund och botten om studiens pålitlighet, dvs. om studien går att upprepa och då ge samma resultat. Reliabiliteten fastställs av hur mätningarna utförs och hur noggrant de bearbetas. Detta gäller oavsett hur undersökningen utförs. För att öka reliabiliteten är det viktigt att förbereda undersökningen väl, dvs. formulera klara och tydliga instruktioner om hur undersökningen ska genomföras. Om det är flera personer som ska hjälpas åt att genomföra undersökningen är det viktigt att gå igenom tillsammans vad som ska göras samt på vilket sätt det ska göras, så att alla är överens om hur undersökningen ska genomföras. (Eliasson, 2006)

### **2.8.2 Validitet**

Validiteten är beroende av vad studien mäter, eftersom det viktiga är att studien verkligen mäter det som det är avsikten att den ska mäta. (Eliasson, 2006) Det finns olika sätt att försäkra sig om validiteten hos ett instrument är god. Ett av sätten är att försöka säkerställa *inhållsvaliditeten*, vilket åstadkoms genom en logisk analys av innehållet i instrumentet.

Analysen kopplas oftast till den teoretiska ramen för undersökningen. För att innehållsvaliditeten ska räknas som god, måste den lyckas med att få en bra täckning av det problemområde som ska studeras samt en god tolkning från teori till enskilda frågor. Genom att säkerställa innehållsvaliditeten för granskning av instrument, tas det hjälp av någon som är väl insatt inom problemområdet. (Patel, 2003)

Det är inte relativt enkelt att definiera om en god validitet och reliabilitet uppnås vid en kvalitativ undersökning, eftersom antalet intervjuer som vi har utfört är så pass begränsade. Vi har under intervjutillfällena fått bekräftat att frågorna mottagits av respondenterna så som vi menat, samt har respondenterna varit mycket kunniga inom området. Vi har även skickat tillbaka det insamlade intervjumaterial till respondenterna för kontroll och för att utesluta missuppfattningar, vilket kan anses stärka vår validitet. För att öka studiens reliabilitet har vi förberett intervjufrågorna mycket väl för undersökningen. Vi har även som grupp gått igenom vad som ska göras vid undersökningen, samt på vilket sätt det ska göras. Även det anser vi öka studiens reliabilitet.

### 3 TEORETISK REFERENSRAM

---

*I detta kapitel har vi valt att behandla teorier gällande tjänster, revision, rådgivning och strategi. Vi upplever att teorin vi valt är relevant för vårt ämnesområde och att den skapar en större förståelse för det fenomen vi valt.*

---

#### 3.1 TJÄNSTESEKTORN

Den grundläggande ekonomiska strukturen för de högutvecklade nationerna så som USA och de skandinaviska länderna har genomgått en förändring under de senaste decennierna. Det har skett en övergång från ett industrisamhälle till tjänstesamhälle. Idag utgörs 70 % av BNP för de högutvecklade nationerna av tjänstesektorn. (Normann, 2000) Figuren nedan illustrerar den historiska förändringen av sysselsättningen i Sverige:

##### **Aktiv arbetskraft i Sverige (%)**

	Jordbruk	Tillverkning	Tjänster
1870	73	12	5
1900	61	24	9
1950	21	34	42
1980	6	23	71
1990	5	21	75
2000	4	17	79

*Figur 2, Aktiv arbetskraft i Sverige (Normann, 2000, s. 15)*

Denna ökning har möjliggjorts genom effektivitetsökningar inom den varuproducerande sektorn. Här förekommer en nära parallell med en tidigare historisk övergång som var skiftet från agrikulturell till industriell tillverkning. Övergången berodde på att det skedde en produktivitetsökning som frigjorde arbetskraft för andra uppgifter. Orsaken till produktivitetsökningen var de framsteg som gjordes inom i industrin i form av bättre jordbruksmaskiner. På samma sätt har det skett ett skifte från industrisamhälle till tjänstesamhälle. Bland de 100 största företagen i världen som startades under 60- och 70-talet var 56 tjänsteföretag. (Normann, 2000)

### 3.1.1 Tjänster

Tjänster är ett brett fenomen som kan vara svårt att konkretisera. En tjänst är en ekonomisk aktivitet som producerar olika typer av nyttor. Till skillnad mot en vara är en tjänst en färskvara som inte är greppbar. Dessutom konsumeras en tjänst samtidigt som den köps. (Murdoch, 1990) En tjänst är en kedja av olika händelser. (Norling, 1993) Tjänster kan definieras på följande sätt:

- Tjänster är abstrakta
- Tjänster innehåller en rad olika aktiviteter
- Tjänster produceras och konsumeras samtidigt
- Kundens interaktion kan oftast ses som del i produktionsprocessen (Grönroos, 1992)

Dessa karaktäristiska drag tydliggör att tjänster inte går att standardisera, de går inte att lagra. Dessutom är det svårt att kontrollera kvalitén hos tjänster. (Grönroos, 1991) Däremot kan vissa typer av tjänster standardiseras och lagras. (Blomstermo, 2006) Tjänster kan också delas in i hårda och mjuka tjänster. Vid en hård tjänst behöver produktion och konsumtion inte förekomma samtidigt. Dessutom finns det en möjlighet att lagra kunskapen i ett dokument eller andra former av mediumlagring. Hårda tjänster kan standardiseras och massproduceras. För att en kund ska kunna konsumera en mjuk tjänst krävs det att både klienten och producenten är närvarande. En mjuk tjänst kan exempelvis vara rådgivning för styrning, sjukvård m.m. (Blomstermo, 2006)

### 3.1.2 Tjänsteföretag och konsultationstjänster

Tjänsteföretag kan delas in i två grupper, dessa är serviceföretag och kunskapsföretag. Den grundläggande skillnaden mellan dessa två är att serviceföretag producerar en enkel service medan kunskapsföretag erbjuder professionell tjänst som kräver en viss typ av kompetens. (Wollroth, 1993) Den professionella tjänsten kan i denna situation relateras till termen konsultationstjänst. Ordet konsultationstjänst motsvarar de engelska orden ”professional service” eller ”consultancy service”. Denna typ av konsultationstjänster avser försäljning av varor eller system där säljaren i huvudsak har rollen av samtalspartner och rådgivare. Definitionen av termen konsulttjänst kan karaktäriseras i tre drag. För det första så råder det om rådgivning, för det andra har säljaren en omfattande och relevant kompetens samt träning för att kunna bistå klienten med kvalificerad rådgivning och för det tredje är tjänsterna inte rent hantverk. Konsultationstjänster eller professionella tjänster köps av både företag och

institutioner från individer eller organisationer som arbetar med denna typ av tjänster. Huvudsyftet med tjänsten är att öka köparens välbefinnande och att reducera osäkerheten i ett företag. Tjänsten kan exempelvis köpas för att öka företagets effektivitet och förbättra dess ekonomi, men även för att ge direktiv och underlag för att skapa bättre beslut och ett bättre genomförande av beslut. För att kunna urskilja en konsultationstjänst från en annan tjänst eller vara så måste tjänsten uppfylla tre kriterier. Det första kriteriet är att konsultationen direkt bidrar till att reducera ovisshet och oro inom företaget. Detta resonemang grundas på att företagen som köper tjänsten oftast befinner sig i ett tillstånd av oro när tjänsten köps. Det är inte förrän denna oro dämpats eller undanröjts som tjänsten fyllt sin riktiga funktion, vilket ger resonemanget en psykologisk dimension. Det andra kriteriet handlar om konsultens förmåga att ställa diagnos och att kunna formulera problemet. Detta kan enbart göras om konsulten har en hög kunskap om företaget och den bransch företaget befinner sig i. Det tredje kriteriet betonar vikten av den kompetens konsulten innehar. För att om tjänsten ska vara betydelsefull och fylla sin funktion så krävs det att konsulten som tillhandhåller företaget tjänsten har en tillräcklig hög kompetens och förmåga att kunna utföra tjänsten. (Gummesson, 1979)

### **3.1.3 Tjänstepaket**

Det är svårare att specificera vad en tjänst är i förhållande till en fysisk produkt, där den fysiska produkten kan beskrivas i form av storlek, delar, material osv. En tjänst går inte att demonstrera innan köpet och är inte heller lätt att specificera. För att kunden ska kunna föreställa sig den erbjudna tjänsten är det viktigt att betona fördelarna med tjänsten. Huvudregeln är att försöka registrera relevanta kontaktpunkter eller kontaktområden med kunden. Genom att kartlägga vad kunden kommer att ta emot och uppleva vid tjänsteöverföringen kan ett tjänstepaket fastställas. (Normann, 2000) Tjänstepaket är den grundläggande basen för tjänster. Det finns tre grundläggande komponenter i tjänstepaket, dvs. det som erbjuds. Dessa komponenter är *kärntjänster*, *bitjänster* och *stödtjänster*. Kärntjänsten är huvudtjänsten som är upphovet till företagets uppkomst. Bitjänsten är en kompletteringstjänst som behövs för att kärntjänsten ska kunna konsumeras av kunden. Stödtjänster används som en tilläggstjänst för att kunna göra kärntjänsten mer attraktiv. Det är ett sätt att öka kärntjänstens värde och differentiering. Stödtjänsten är ett sätt för företaget att bli mer konkurrenskraftigt. (Grönroos, 2002) Skillnaden mellan kärntjänster och de övriga kringtjänster är inte alltid tydliga. I synnerhet när skillnaden på kärntjänsten mellan konkurrerande företag inte är stor. Då tenderar företag att försöka differentiera sig genom sina

kringtjänster. Revisionsbyråerna har valt att differentiera sig gentemot sina konkurrenter genom att erbjuda kringtjänster så som skatterådgivning, redovisning, övrig rådgivning osv. Denna differentiering av kringtjänster leder oftast till tyst överenskommelse mellan konkurrenter om att kvalitén och vidareutveckling av kärntjänsten inte är så viktig. Hur kunden upplever och värderar tjänsten beror på hur de olika komponenterna (kärn- och kringtjänster) inkluderas i tjänstepaketet samt hur komponenterna upplevs i förhållande till kundens förväntningar och kvalitetskriterier. Kundens värdering av tjänsten grundas på vanan och vad denna har blivit påverkad att förvänta sig. (Normann, 2000)

En kund klagar oftast när tjänstepaketet inte innehåller vad de förväntat sig på basis av tidigare erfarenheter. Konsumenter styrs av vanor och förväntningar vilket leder till att de oftast inte märker av god eller effektiv service. Tjänsteföretag måste därför tänka sig för innan de lägger till kringtjänster i tjänstepaketet eftersom kvalitét är något som är subjektivt. Det är farligt för tjänsteföretag att skapa förväntningar som de inte kan leva upp till. Anledningen är att det blir svårt att minska förväntningarna som skapats. Företagen måste ha klart för sig de konsekvenser som kan uppstå när kvalitetsnivån och förväntningarna höjs. Tjänsteföretagens största misstag är att de lägger till mer och mer kringtjänster, vilket avleder uppmärksamheten från kärntjänsten samt komplicerar serviceleveransprocessen mer än avsikten. (Normann, 2000)

### **3.1.4 Tjänstutveckling**

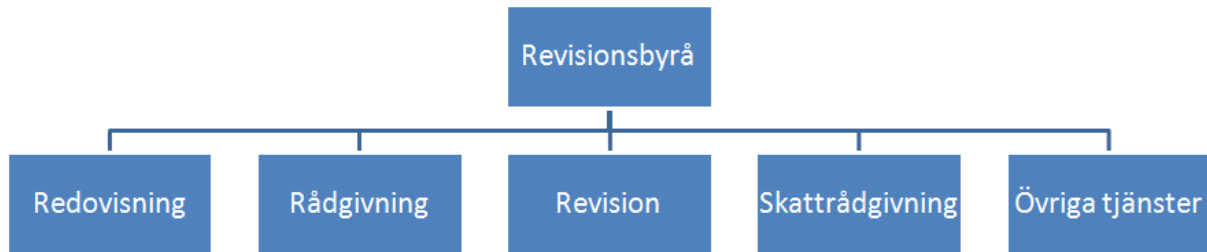
För att ett tjänsteföretag ska fortsätta vara konkurrenskraftig samt locka till sig nya kunder, måste de utveckla sina tjänster. (Echeverri, 2002) När ett tjänsteföretag utvecklar sina produkter kan detta ske på två sätt, antingen utvecklar företaget nya tjänster eller så vidareutvecklar de sina befintliga tjänster. Eftersom produktutveckling är en viktig del för företagens framtida överlevnad och utveckling, måste företagen ständigt utveckla nya produkter. För att detta ska ske måste företagen anpassa sig och försöka uppfylla den efterfråga som skapas på marknaden. (Grönroos, 1984)

### **3.1.5 Revisionsbyråernas tjänstebud**

Här nedan har vi som grupp valt att belysa, genom en modell, de tjänster som de fyra största revisionsbyråerna i Sverige erbjuder i dagsläget. Vi kommer att utgå från den gruppering samt information som förekommer på de fyra revisionsbyråernas hemsidor. Varje revisionsbyrå har sina egna grupperingar och benämningar på sina tjänster fast vi har valt att förenkla detta genom att ställa upp dem i fem grupper. Vi kommer att kort beskriva de olika grupperna



utifrån den grundläggande information som genomsyrar alla de fyra revisionsbyråernas hemsidor.



Figur 3, Tjänstebudet i de fyra största revisionsbyråerna i Sverige (Egen bearbetning)

**Redovisning:** Revisionsbyråerna hjälper företag och organisationer med ekonomi- och redovisningstjänster. Omfattar tjänster som löpande redovisning, upprättande av bokslut, årsredovisning och deklARATIONER. ([www.pwc.se](http://www.pwc.se), [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se), [www.deloitte.se](http://www.deloitte.se), [www.ey.se](http://www.ey.se), 2010-06-09)

**Rådgivning:** Det kan handla om rådgivning inom verksamhets- och affärsutveckling, effektivitetslösningar inom riskhantering men även IT-risk och IT-revision, samt rådgivning vid förvärv och avyttring. ([www.pwc.se](http://www.pwc.se), [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se), [www.deloitte.se](http://www.deloitte.se), [www.ey.se](http://www.ey.se))

**Revision:** Ska öka och legitimera företags och organisationers finansiella information samt ska revisionen förbättra kontroller och reducera risker i rapporten. ([www.pwc.se](http://www.pwc.se), [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se), [www.deloitte.se](http://www.deloitte.se), [www.ey.se](http://www.ey.se))

**Skatterådgivning:** Revisionsbyråerna hjälper företag och organisationer vid skattefrågor rörande företagsbeskattning, tull, internationell bolagsskatt m.fl. Det förekommer ett stort utbud av skatterådgivning bland de fyra revisionsbyråerna, och alla har

likartade tjänster som de erbjuder. ([www.pwc.se](http://www.pwc.se), [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se), [www.deloitte.se](http://www.deloitte.se), [www.ey.se](http://www.ey.se))

Övriga tjänster: Dessa tjänster är de resterande tjänsterna som inte inkluderas i de fyra ovanstående delarna. Tjänsterna berör generationsskifte, Due diligence, transaktionsproblematik m.fl. ([www.pwc.se](http://www.pwc.se), [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se), [www.deloitte.se](http://www.deloitte.se), [www.ey.se](http://www.ey.se))

## 3.2 REVISION

*”Revision är att med professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning”* (Trohammar, 2006 s.19)

Termen revision kommer från det latinska ordet ”revidere” som innebär att se tillbaka. Revisionens syfte är att se till att ett bolags resultat och ekonomiska ställning redovisas för externa intressenter på ett korrekt sätt. Hos aktiebolag blir detta avgörande då inga fysiska personer svarar för aktiebolagets skulder. Externa intressenter såsom kreditgivare och leverantörer har ett stort tillit till den revision som förekommer på ett bolag då revisionen legitimerar ett bolags ekonomiska ställning och resultat. (Moberg, 2006) Dessutom är revisorns arbete av stor nytta för externa intressenter då arbetet revisorn utför resulterar i att externa intressenter ”slipper” göra egna kontroller över den information ett bolag redogör. (Trohammar, 2006) Det stora beroendet av revisionen från omvärlden sätter stort press på revisorn och det diskuteras om revisorer klarar av att tillvarata de externa intressenterna utan att hamna i lojalitetskonflikt. (Moberg, 2006)

### 3.2.1 Historisk bakgrund Revision

Antropologer har hittat fynd som visar att revisionen redan förekom under Babyloniens tid. Revisionen kan även spåras från det forntida Kina, Grekland och Rom. Den historiska beskrivningen av det latinska ordet ”Audit” är den som hör eller lyssnar, härstammar från det romerska imperiet. Under den tiden brukade revisorer förhöra skattebetalare så som bönder, och granska dem innan revisorn beslutar hur mycket skatt bonden skulle betala. (Hayes, 2005) Redan under forna Egypten hade revisorer stor press på sig från faraonerna då ett misstag innebar döden. Däremot var det ett av de mest ansedda yrken som förekom. (Hayes, 2005)

### 3.2.2 Revisionens reglering i Sverige

Den första regeln om revision i Sverige infördes genom 1895 års lag om aktiebolag. Samtliga aktiebolag var tvungna att utse en extern person som skulle granska bolagets räkenskaper och styrelsens förvaltning. Det ställdes inga specifika krav på den externa personens kompetens utan personen skulle vara lämplig för uppdraget. 1910 års lag om aktiebolag introducerades ett flertal minoritetsskyddsregler. En åtgärd var att tillgodose aktieägarminoritetens möjlighet att kräva att en revisor utsågs för att i samarbete med övriga revisorer delta i granskningen av styrelsens förvaltning och bolagens räkenskaper. Den första auktoriseringen av yrkesrevisorer infördes år 1912 av Stockholms handelskammare, vilket resulterade i att andra handelskamrar följde samma spår. 1930 började handelskammaren tillåta granskningsmän att utföra revisionsuppdrag. Det ställdes inte lika höga krav på granskningsmännen som det gjorde på yrkesrevisorer. 1944 års lag om aktiebolag tydliggör att yrkesrevisorer ska granska ett bolags räkenskaper och kontrollera att bokföringen och förvaltningen redovisas på ett korrekt sätt. (SOU 2008:32).

Ansvar att auktorisera revisorer och godkänna granskningsmän förflyttades år 1973 från handelskammaren till kammarkollegium. Från och med 1975 års lag om aktiebolag ställdes större krav på aktiebolag. Aktiebolag med ett högre bundet eget kapital än en miljon var förpliktade att utse en kvalificerad revisor. De var tvungna att utse minst en revisor eller en godkänd revisor. Titeln godkänd revisor ersatte den tidigare titeln godkänd granskningsman. Dessutom tydliggjordes en arbetsfördelning mellan auktoriserade revisorer och godkända revisorer. Hade ett aktiebolag ett tillgångsnettovärde som översteg 1 000 gånger basbeloppet eller antalet anställda uppnådde 200 samt om aktiebolaget var noterat skulle revisorn vara auktoriserad. Förarbeten från år 1975 proposition klargjorde att genom att anlita kvalificerade revisorer skulle större bolag ha kvalitetssäkra revisioner, vilket skulle öka trovärdigheten i de resultat och den ekonomiska ställningen som aktiebolag redovisade. Propositionen fastställde även att mindre bolag inte var tvungna att anlita auktoriserade eller godkända revisorer. Det ansågs inte vara nödvändigt att ställa det kravet hos mindre bolag och skulle enbart medföra onödiga kostnader. (SOU 2008:32)

Under 70-talet fick revisorer utså stor kritik från samhället på grund av den ökade tillväxten av ekonomisk brottslighet. Från vissa håll i samhället hävdades det att revisorer medverkade i den ekonomiska brottsligheten som omfattade dubbelt så större belopp än traditionell brottslighet. Detta tillbakavisades till slut i en promemoria och i stället påbörjades en

utredning som bestod av kvalificerade revisorer om hur den ekonomiska brottligheten skulle motverkas. En lagstiftning stadgades år 1981 där några förslag från utredningen presenterades, bland annat att revisorn skulle ha upplysningsskyldighet vid misstanke om brott. Kritiken från samhället mot revisorer uppdagades igen under och efter den finansiella krisen i början av 1990-talet. Det ansågs fortfarande vara alltför dålig kvalitet på den kontroll och granskning som gjordes på företags finansiella information. Det största problemet inom den ekonomiska brottligheten var bokföringsbrotten som hade ökat markant. Riksdagen krävde omedelbar förbättring. De insåg att kombinationen rådgivning och kontroll är förhållandevis komplicerad och kan påverka revisorns förtroendeställning. (SOU 2008:32) År 1996 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredning. Syftet med utredningen var att klarlägga innebörden av begreppet revisionsverksamhet men även att se över om det finns skäl att begränsa revisorns deltagande i verksamheter som ligger utanför revisionen. Under remisstiden har bland annat SRS och FAR lämnat in sina synpunkter. SRS och FAR är viktiga nationella normbildare. I januari 2003 började den nya lagen att tillämpas. De nya reglerna ska tillämpas i samtliga företag men kraven är högre när det gäller större företag. Enligt den nya lagen ska revisorn pröva sin oberoende enligt analysmodellen. Revisorslagen är baserad i stor utsträckning på Europeiska kommissionens rekommendationer (2002/590/EG). Revisorsnämnden (RN) är en statlig förvaltningsmyndighet som sorterar under Justitiedepartementet. Revisorsnämnden ska agera som ett tillsynsorgan för revisorerna. (Svanström, 2004)

### **3.2.3 Revisionsverksamhet**

Termen revisionsverksamhet är ett brett begrepp som är av stor vikt för revisorns verksamhet. (Moberg 2006) Revisorer har vissa arbetsuppgifter som de ej får ägna sig åt. Det är av stor vikt för revisorer att arbetsuppgiften inte går i konflikt med revisorns självständighet och opartiskhet. Därför måste begränsningar göras mellan arbetsuppgiftens art och verksamheten. (FAR SRS Förlag, 2008) Definitionen av termen revisionsverksamhet bygger på två punkter:

1. *Traditionell kärnverksamhet*, här avses den primära arbetsuppgiften för en revisor som är revisionen och dess olika arbetsuppgifter så som olika typer av granskningar,
2. *annan verksamhet*, syftar på de arbetsuppgifter som skapas genom revisionen eller som kan kompletteras för en klient samtidigt som revisorn förblir självständig och opartisk. (Moberg, 2006)

Enligt revisorlagen 2§ 8 p. definieras termen revisionsverksamhet:

*a) Verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt*

*b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.(SFS 2009:564)*

För en revisor kan olika arbetsuppgifter utgöra skillnader beroende på verksamhetens art. Därför förekommer det tre verksamhetsindelningar som revisorn förhåller sig till vid olika arbetsuppgifter:

- *”revisionsverksamhet,*
- *verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, och*
- *sidoverksamhet.*

*Sidoverksamhet indelas i sin tur i*

- *sidoverksamhet utan förhinder*
- *sidoverksamhet genom sin art eller omfattning rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, och*
- *sidoverksamhet som är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgade revision.” (FAR SRS Förlag 2008 s.266)*

För att kunna kontrollera att revisorers olika uppdrag i revisionsverksamhet inte strider mot revisorns opartiskhet och självständighet utgår revisorer från Analysmodellen.

### **3.2.4 Revisorns opartiskhet och självständighet**

20§ RevL, säger att *” En revisor ska i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden”*

Företagets intressenter måste kunna lita på den information som företaget förmedlar utåt därför är det viktigt att revisorn är objektiv i sin granskning. Det viktigaste medlet för att garantera revisionens kvalitet förutom yrkeskompetensen som revisorn besitter är revisorns opartiskhet och självständighet. Lagen preciserar inte begreppen opartiskhet och självständighet utan det är tänkt att begreppen ska kunna utvecklas genom revisionsleden. Det

är viktigt att notera att lagstiftaren använder begreppen självständighet och opartiskhet medan de normgivande organisationerna väljer att använda begreppet oberoende. (Svanström, 2004)

### 3.2.5 Analysmodellen

En revisor är skyldig att pröva varje uppdrag i revisionsverksamheten om det föreligger omständigheter som kan påverka förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Lagen föreskriver att revisorn ska vid prövning använda sig av analysmetoden. (RevL 21§) Prövningen av opartiskhet och självständighet sträcker sig över de begränsningar som beskrivs i aktiebolagslagens jävregler. Jävreglerna i aktiebolagslagen beskriver gränsen för vem som kan bli en revisor. Den som är ledamot i styrelsen, den som äger aktier, den som har låneskuld till bolaget och den som har en nära anhörig i bolaget får inte bli revisor. (10:16 ABL) Förutom dessa regler ska en revisor avsäga sig ett revisionsuppdrag om:

1. *Han eller hon eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam*
  - a) *Har ett direkt eller indirekt ekonomisk intresse i uppdragsgivarens verksamhet,*
  - b) *Vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,*
  - c) *Uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,*
  - d) *Har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,*
  - e) *Utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller*
2. *Om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. (Svanström, 2004, s 89)*

Syftet med analysmodellen är att säkerställa att reglerna om revisorns oberoende som finns i revisionslagen inte förblir enbart tomma ord utan kan verkställas. Innan revisorn åtar sig ett uppdrag ska revisorn göra en bedömning ifall det föreligger hot mot oberoendet. Detta krav kan påverka revisorns valmöjligheter när det gäller att utföra andra uppdrag än revisionsverksamheten. Det går inte att bestämma generellt när det föreligger hot mot oberoendet, därför ska revisorn bedöma detta fall till fall.(prop.2000/01:146)

### 3.3 RÅDGIVNING

#### 3.3.1 Revisorns tillhandahållande av rådgivning

Det har diskuterats länge kring om revisorn kan företräda en revisionsklient med en annan verksamhet än revisionsverksamheten. Huvuddiskussionen har varit att revisorn kan revidera en klient samtidigt som revisorn biträder klienten med rådgivning. Enligt den rådande revisionslagen förekommer det inget generellt förbud mot att en revisor kan biträda en klient med både revision och rådgivning. En noggrannare undersökning av lagmotivet påvisar starka skäl till att inte införa förbud. Det hävdas bland annat att en ökad mängd rådgivning bidrar till att revisorn får en bättre förståelse av företaget. Bristerna som belyses i rådgivningen kan användas till att upptäcka brister i redovisningen samt så kan revisorn identifiera problem i företaget på ett bättre sätt. Revisionskvalitén gagnas av en förbättrad bedömningsförmåga hos revisorn. (prop.2000/01:146)

Enligt de nuvarande reglerna har en revisor i vissa fall möjlighet att lämna förslag och råd till sin klient. Det generella kravet är att revisorn inte får fatta beslut till sin klient, revisorn får inte heller delta i beslutsprocessen. Vidare gäller presumtionsregeln som innebär att revisorn måste påvisa att det inte föreligger hot mot hans eller hennes oberoende. EU-rekommendationen (2002/590/EG) säger *”att revisorns skyddssystem måste garantera att revisorn, revisionsbolaget eller företaget i dessa nätverk varken fattar beslut eller deltar i beslutsfattande för revisionsklientens räkning.”* (Svanström, 2004, s.95) För att säkerställa kundens självständighet bör revisorn ange för- och nackdelen med varje alternativ som erbjuds. (Svanström, 2004)

Revisorn kan tillhandahålla rådgivning till sina revisionsklienter om denna rådgivning har ett nära samband med revisionen. Rådgivning som ligger utanför revisionsverksamheten ska prövas med analysmodellen. (Svanström, 2004)

#### 3.3.2 Revisionsbranschen

För att bättre förstå revisorns roll i mindre och medelstora företag är det viktigt att veta hur revisionsbranschen har utvecklats. Den ökade revisorrollen ute bland företagen har att göra med att tjänsteutbudet har ökat kraftigt. Revisionsbyråernas antal har ökat från 128 till 374 under 1973 till 1999 i Sverige. (Svanström, 2004) Antalet auktoriserade revisorer har ökat från 353 till 2002 mellan åren 1970 till 1999. Denna revisionstillväxt har att göra med den lagändring som ägde rum på 80-talet. (Wallerstedt, 2001) Enligt den nya lagändringen måste

även de minsta aktiebolagen revideras av en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor. (Wennberg, 2004)

Sedan slutet av 90-talet och början av 2000-talet har revisionsbyråerna ökat antalet tjänster som de erbjuder. Denna förändring kan noteras i form av ökade tjänsteutbud men även marknadsföring. En stark konkurrensutsatt miljö har bidragit till att revisionsbranschen har mognat och blivit mindre lönsamt. Detta har lett till att revisionsbyråerna har utvecklat nya vägar att kunna överleva. Idag marknadsför sig revisionsbyråer som kunskapsföretag inom den ekonomiska marknaden, vilket har lett till att den traditionella revisionstjänsten inte längre är den enda tjänsten som erbjuds av revisionsbyråer. Revisionen anses i allt större grad som en tjänst bland flera olika tjänster. För att kunna fortsätta behålla sina kunder erbjuder revisionsbyråerna kunden helhetslösningar och kundrelationer upprättas på alla nivåer. (SOU 1999:43)

Revisionsbyråer erbjuder sina kunder förutom den traditionella rådgivningen, rådgivning inom skatte- och redovisningsområdena. De erbjuder också rådgivning inom investeringar, finansiell analys, strategisk planering, företagsanalys, personalplanering, företagsutveckling, företagsvärdering, outsourcing av den interna redovisningsfunktionen, installation och implementering av hårdvara och mjukvara. (Elliot, 1997)

Revisorerna har utvecklats från renodlade revisorer till ekonomiska samtalspartner. (Svanström, 2004) Förskjutningen av tjänsteinnehållet hos revisionsbyråerna har lett till anställning av andra specialister än revisorer. (SOU 1999:43) Ett tecken på denna utveckling är att revisionsbyråerna har blivit juristernas största arbetsplats. (Wallerstedt, 2003) Revisionsbyråerna söker hela tiden nya marknader att slå sig in på, och de har varit framgångsrika när det gäller att anpassa sig till kundföretagens ökade efterfråga på nya tjänster. Det är viktigt att revisorn är utrustad att bemöta kundens behov på ett professionellt sätt, därför har byråerna satsat på kompetensutveckling. (Svanström, 2004)

Även om utvecklingen mot ett bredare tjänsteutbud har varit entydig den senaste tioårsperioden, har den senaste tidens skandaler lett till hårdare lagstiftning för både revisorerna och företagsledarna. Effekten av lagstiftningen har varit att de allra största revisionsbyråerna har valt att separera konsultverksamheten från revisionsverksamheten för att på så sätt framstå som mer oberoende. (Svanström, 2004)



### 3.3.3 Förhållanden mellan revision och rådgivning

En revisor kan verka som en konsult (fristående rådgivning) och rådgivare (revisionsnära rådgivning). Rådgivningen brukar oftast leda till att revisorn får en ökad kunskap om klientens aktiviteter samt extra information som kan vara till nytta för revisionsarbetet. (FAR, 1992)

Begreppen konsultation och revision är inte entydiga, och gränsdragningen mellan konsultinsatsen och vissa delar av förvaltningsrevisionen är inte oftast tydliga. Övergången mellan revisionen och rådgivningen blir många gånger omärkbar, ett exempel kan vara när revisorn följer upp påpekanden om dålig intern kontroll med förslag till hur kontrollen kan förbättras. (FAR, 1992)

Rådgivningen ska begränsas till sådant som faller inom revisorns naturliga kompetensområde. Dessutom ska inte rådgivningen äventyra eller påverka oberoendet. Därför är det viktigt att revisorn är extra försiktig i det avseendet. En auktoriserad revisor som har anlåtats enbart för att han eller hon ska agera som fristående rådgivare riskerar inte samma beroendekonflikter. Anledningen till detta är att revisorn i ett sådant fall inte ska granska eller uttala sig om de beslut som kan bli följden av en fristående rådgivning. (FAR, 1992) När andelen av rådgivningstjänster ökar riskerar byrån bli ekonomiskt beroende av klienten. (Ashbaugh, 2003) Om revisionsbyråerna blir ekonomiskt beroende av sina klienter skapar det incitament för byråerna att agera opportunistiska, och detta kan leda till att konflikter som dyker upp kan hanteras till förmån för klienten. (Ferguson, 2004) Kritiken som riktas mot att revisorerna agerar både som rådgivare och revisor är att revisionsbyråerna blir ekonomiskt beroende av klienten, vilket äventyrar oberoendet och i stort sätt är det omöjligt för revisorerna att upprätthålla objektivitet (Ferguson, 2004).

### 3.3.4 Extern rådgivning

*"How does professional that is retained, paid and subject to dismissal by its client manage to report honestly to third parties about the honesty of its client?" (Kleinman, 2001, s.17)*

Revisionsbyråer har erbjudit sina revisionsklienter många olika tjänster sedan revisionsbyråernas begynnelse. (Dopuch, 2003) En undersökning som har gjorts av Nordic Investor service (2004) visar att revisionsbyråernas konsultarvoden har ökat de senaste åren med 20 procent. Det finns många anledningar till varför företag vill utnyttja revisorns kompetens och erfarenhet. En viktig orsak till att företag väljer extern rådgivning har att göra

med företagets utveckling. Motivet till att söka rådgivning utanför företaget är för att söka specialistkunskap. Tanken är att denna kunskap ska fylla de kunskapsluckor som finns inom företaget, men det kan också vara för att kunna lösa specifika problem. (Bennett, 2005) Den kunskap som oftast efterfrågas hos företagen är frågor som berör skatter, redovisning och branschspecifika problem. Mindre företag väljer i större utsträckning att utnyttja revisorns kompetens än större företag. *"Småföretagens behov av rådgivning är kopplat till deras krav på att snabbt kunna lära och anpassa sig till en komplex och förändrad värld"* (Svanström, 2004, s.35). Många små företag har svårt att kunna hantera de aktiviteter som behövs utföras på ett effektivt sätt och detta på grund av företagets storlek. Därför blir behovet av att kunna diskutera och föra samtal med utomstående individer ett sätt för företagen att kunna komplettera och testa sina kunskaper. (Svanström, 2004) En engelsk undersökning med 400 småföretag, visade att de minsta företagen är de som förlitar sig minst på revisorn, men när företaget blir större växer behovet av rådgivning. (Anon, 2005)

### 3.3.5 Livscykeln

Företagens benägenhet att använda sig av extern rådgivning varierar beroende på företagets storlek, regionen som företagen verkar i och vilken attityd som företagen har till rådgivningstjänster. Att rådgivningsbehovet varierar mellan företag beror på vilket stadium i livscykeln som företaget befinner sig i. Alla företag passerar olika stadier under sin livstid och detta kan förklaras med en livscykelmodell. Antagandet i en livscykelmodell är att företagets utveckling och tillväxt kan liknas en levande organisms utveckling och tillväxt. (Churchill, 1983) Livscykelmodellen kan delas in i tre olika stadier:

- Startstadiet
- Tillväxtstadiet
- Mognadsstadiet

Behovet av rådgivning finns i samtliga stadier i form av ekonomisk kunskap, bokföring och finansiell planering. Många forskare har försökt utveckla modeller som beskriver sambandet mellan företags livscykel, dess storlek och bransch. (Hill, 2002) Företagens användning av extern rådgivning ökar i takt med att företagen växer. I deras undersökning framgår det dock att företagets anlitan av extern rådgivning planar ut och stagnerar när antalet anställda når en viss nivå. Företagens behov av kunskap och rådgivning ökar när företagen lämnar startstadiet och övergår till tillväxtstadiet framför allt inom skattefrågor. Vid mognadsstadiet ökar behovet av rådgivning vad gäller investeringar. (Bennett, 1999)

### 3.3.6 Rådgivningsrelationen

I konsultlitteraturen beskrivs rådgivning oftast som en utbytesprocess där utbyte och lärande sker från båda hållen (Mills, 1980, O'Farell, 1993). Rådgivningen är inte ett envägsflöde av idéer mellan konsult till klient, utan båda parterna bidrar med kunskapsgenereringen. Rådgivningens karaktäristiska drag beror på den personliga relationen och utbytet mellan konsulten och klienten. (Williams, 2001) Det kanske viktigaste begreppet att studera när det gäller relationer är förtroendet. I allmänhet betraktas förtroendet som något eftersträvänsvärt. De fördelar som förtroendet kan medföra är bland annat minskade konflikter, minskade transaktionskostnader, ökad sammanhållning och förbättrade individuella prestationer. Det finns även negativa sidor med förtroende, detta beror på relationen mellan parterna. Förtroende kan motverka kritiska ifrågasättande. Kontrollen mellan parterna minskar, vilket kan leda till förräderi samt garanterar inte förtroendet ärlighet. (Svanström, 2004)

## 3.4 STRATEGI

*"The important thing is to try to shape the nature of competition, to take control over your own destiny"* (Handy, 1999, s.48)

Alla företag har någon form av strategi och den grundläggande anledningen till att företag har strategier är för de konkurrensfördelar de kan ge ett företag. För att utan konkurrens finns det inget behov av strategi. Syftet med strategisk planering är att förmå företag med konkurrensfördelar i förhållande till sina konkurrenter. (Ohmae, 1982) För att kunna överleva dagens konkurrensutsatta marknad krävs det att företag utvecklar tydliga strategier. Företag måste ha en klar vision på hur de distinkt ska skilja sig gentemot sina konkurrenter. Därför måste företagen erbjuda något unikt till sina kunder för att på så sätt få övertag på sina konkurrenter, och lyckas de inte med detta riskerar de att bli utkonkurrerade. Företag är tvungna att finna nya vägar att växa och uppnå konkurrensfördelar. (Handy, 1999) En bra strategi är en strategi där ett företag kan uppnå marknadsandelar gentemot sina konkurrenter inom ramen för en acceptabel kostnad. (Ohmae, 1982)

När ett företag arbetar med immateriella tillgångar så som kompetens är det viktigt att urskilja de olika typer av kompetens som kan förekomma. De immateriella tillgångarna inkluderar både de traditionella delarna så som goodwill, ett företags rykte men även den kompetens och förmåga som kan finnas inom ett företag. Denna kompetens kan vara avgörande för ett

företags strategiska planering. Kompetensen kan delas in i fyra delar: individuell operativ kompetens, företagskompetens, avdelningskompetens och mellanliggande kompetens i form av att ledningen kan fördela och samla information från andra medlemmar i företaget. (Löwendahl, 1997)

Ett företag har genom sina anställda en potentiell tillgång till ett brett spektrum av individuell kompetens i fråga om strategisk och operativ relevanta kunskaper, skickligheter och begåvning. Den individuella kompetensen kan vara specifik för en viss typ av arbetsuppgift eller för den bransch företaget befinner sig inom. Dessutom kan kompetensen vara av liten eller inget värde utanför den befintliga företaget, samt relativ enkel att överföra bland de anställda. Dessa förutsättningar kan ge ett företag exceptionella möjligheter att skapa ett unikt utbud som särskiljer sig från konkurrenter. Däremot blir den största utmaningen för företag, som är beroende av kompetensen som finns hos de anställda, att försöka motivera de anställda till att stanna hos företaget, samt att använda sin kompetens för att förbättra företagets värde. (Löwendahl, 1997)

Företag besitter kunskap i form av databaser och andra typer av information om kunder samt konkurrenter. Dessutom besitter företag kunskaper som gör det möjligt för dem att utföra ett visst antal uppgifter på en viss prestandanivå, så som rutiner och standardiserade operationella procedurer. Vad som skiljer företag åt är det sätt företag väljer att utföra sina procedurer, vilket kan bero på den företagskultur, så som normer och gemensamma värderingar, ett företag kan inneha. Detta kan ge vissa företag en fördel gentemot andra företag i form av kreativitet, flexibilitet och mobilisering av unika problemlösningsfärdigheter. (Löwendahl, 1997)

Företag kan även skapa en unik kompetensdynamik på en gruppnivå. Det menas att en viss grupp inom ett företag kan ha exceptionella skickligheter i att lösa problem som en grupp. Denna kompetens skiljer sig från individuell kompetens då en avdelningskompetens är svår att återskapa om ett företag exempelvis väljer att förflyttar en person till en annan grupp. Utan kompetensen ligger i den dynamik individerna har när de samverkar. (Löwendahl, 1997)

Styrningskompetens hos ledningen är den viktigaste kompetensen ett företag besitter då det är ledningens kompetens att styra företaget som avgör om ett företag kommer att fungera, överleva samt sticka ut från sina konkurrenter. Ledningen måste ha kompetens för att kunna rekrytera, motivera och mobilisera andra människors kompetens. Dessutom måste ledningen ha förmågan att skapa grupper med rätt dynamik så att de kan prestera samt se till att de

anställda förblir lojala gentemot företaget. Ledningen måste även ha förmågan att kunna identifiera en klients problem och kunna mobilisera företagets kompetens så att de kan appliceras mot de problem som företaget ställs mot. För att när ledningen får alla dessa faktorer att samverka så kan företagets konkurrensfördelar öka vilket kan resultera i att företagets värde stiger. Detta är komplexa utmaningar som företag dagligen får arbeta med då företaget hela tiden försöker utnyttja alla sina resurser på bästa sätt. (Löwendahl, 1997)

### **3.5 STRATEGISK PERSONALUTVECKLING**

Tjänster har länge ansetts vara personalintensiva verksamheter, därför är personalutvecklingen en strategisk angelägenhet för tjänsteföretag. Däremot förekommer det att många tjänsteföretag inte uppmärksammar personalutvecklingens strategiska betydelse. För att få en lämplig avkastning på sina resurser så kan inte tjänsteföretag betrakta personalutveckling som oviktig i dagens samhälle. Utan en kompetent personalstyrka är en nyckelresurs. Tjänsteområdet kräver idag kunskapsbaserad personalstyrka som kan bemöta de framtida förändringarna på ett effektivt sätt. De anställda vill ha kontroll över sin kompetensutveckling och kunskap. De vill bli behandlade som självständiga individer i ett ömsesidigt partnerskap med sin arbetsgivare. (Normann, 2000) Det är viktigt att företag är flexibla och har förmågan att kunna förändras och förnyas inifrån. I det avseendet är personalen den viktigaste resursen. Det är personalen som genererar värde och skapar produkter, samt spelar en viktig roll när det gäller kvalitetssäkring. Genom kunskap, agerande, bemötande och ansträngningar skapar de anställda innehållet i verksamheten. De löser också problem och lägger grunden till relationer och lojaliteter som garanterar företagets överlevnad. Med rätt personal finns det ändlöst med möjligheter. Därför är personalen den främsta konkurrensfördelen. Anställda som fyller de kompetensbehov som företaget har samt kan producera det som efterfrågas bidrar på så sätt till att företaget uppnår sina mål. (Lindelöw, 2008) Idag investerar många företag stora resurser i karriärplanering, utbildning och kompensationsstrategier för att kortsiktigt uppnå vinster. Det är viktigt att företagen ser på personalutvecklingen med ett strategiskt synsätt istället för det primära och operativa synsättet. (Normann, 2000) Personalutvecklingen är ett långsiktigt arbete som pågår på olika plan och involverar både nya och befintliga medarbetare. Det är viktigt att företaget frågar sig, vad är det för kompetens som vi behöver i framtiden? Om företaget inte har en klar bild av vilka förutsättningar som väntar, dvs. kunskaper och kompetens som behövs för att bära

företaget framåt, är det omöjligt att kunna rekrytera rätt personal samt behålla och utveckla befintlig personal som kan bemöta de nya utmaningarna. (Lindelöw, 2008)

### 3.6 TEORISAMMANFATTNING

Revisionsbyråerna är tjänsteföretag som verkar inom tjänstesektorn, vilket är den största ekonomisektorn i landet. Sedan den första regeln om revision infördes 1895 i Sverige har det skett ett historiskt skifte när det gäller sysselsättningen i landet. Sverige har utvecklats från att vara ett jordbrukssamhälle till tjänstesamhälle, vilket illustreras av figuren nedan:

**Aktiv arbetskraft i Sverige (%)**

	Jordbruk	Tillverkning	Tjänster
1870	73	12	5
1900	61	24	9
1950	21	34	42
1980	6	23	71
1990	5	21	75
2000	4	17	79

*Figur 2, Aktiv arbetskraft i Sverige (Normann, 2000, s. 15)*

I och med denna förändring har konkurrensen inom tjänstesektorn ökat drastiskt. För att locka till sig nya kunder måste tjänsteföretagen utveckla sina produkter. Detta kan ske på två sätt, antingen utvecklar företagen nya tjänster eller så vidareutvecklar de sina befintliga tjänster. (Gottfridsson, 2002) Eftersom marknaden har mognat räcker det inte längre med att utveckla kärntjänsten, utan företagen måste utveckla nya produkter för att kunna överleva. Det är därför som revisionsbyråerna marknadsför sig idag som kunskapsföretag inom den ekonomiska marknaden, vilket har lett till att den traditionella revisionstjänsten inte längre är den enda tjänsten som erbjuds av revisionsbyråer. Revisionen anses i allt större grad som en tjänst bland flera olika tjänster. För att kunna fortsätta behålla sina kunder erbjuder revisionsbyråerna kunden helhetslösningar och kundrelationer upprättas på alla nivåer. (SOU 1999:43) Denna differentiering av kringtjänster leder oftast till en tyst överenskommelse mellan konkurrenter om att kvalitén och vidareutveckling av kärntjänsten inte är så viktig. Hur kunden upplever och värderar tjänsten beror på hur de olika komponenterna (kärn- och kringtjänster) inkluderas i tjänstepaketet samt hur komponenterna upplevs i förhållande till

kundens förväntningar och kvalitetskriterier. Kundens värdering av tjänsten grundas på vanan och vad denna har blivit påverkad att förvänta sig. (Normann, 2000) Förskjutningen av tjänsteinnehållet hos revisionsbyråerna har lett till anställningar av andra specialister än revisorer. (SOU 1999:43) Ett tecken på denna utveckling är att revisionsbyråerna har blivit juristernas största arbetsplats. (Wallerstedt, 2003) Revisionsbyråerna söker hela tiden nya marknader att slå sig in på, och de har varit framgångsrika när det gäller att anpassa sig till kundföretagens ökade efterfråga på nya tjänster. Det är viktigt att revisorn är utrustad att bemöta kundens behov på ett professionellt sätt, därför har byråerna satsat på kompetensutveckling. (Svanström, 2004)

Även om utvecklingen mot ett bredare tjänsteutbud har varit entydig den senaste tioårsperioden, har den senaste tidens skandaler lett till hårdare lagstiftning för både revisorerna och företagsledarna. Effekten av lagstiftningen har varit att de allra största revisionsbyråerna har valt att separera konsultverksamheten från revisionsverksamheten, för att på så sätt framstå som mer oberoende. (Svanström, 2004) Enligt den rådande revisionslagen förekommer det inget generellt förbud mot att en revisor kan biträda en klient med både revision och rådgivning. En noggrannare undersökning av lagmotivet påvisar starka skäl till att inte införa förbud. Det hävdas bland annat att en ökad mängd rådgivning bidrar till att revisorn får en bättre förståelse av företaget. Bristerna som belyses i rådgivningen kan användas till att upptäcka brister i redovisningen, samt kan revisorn identifiera problem i företaget på ett bättre sätt. Revisionskvalitén främjas av en förbättrad bedömningsförmåga hos revisorn. (prop.2000/01:146)

Enligt de nuvarande reglerna har en revisor i vissa fall möjlighet att lämna förslag och råd till sin klient. Det generella kravet är att revisorn inte får fatta beslut för sin klient och får heller inte delta i beslutsprocessen. Vidare gäller presumptionsregeln som innebär att revisorn måste påvisa att det inte föreligger hot mot hans eller hennes oberoende. EU- rekommendationen (2002/590/EG) säger *"att revisorns skyddssystem måste garantera att revisorn, revisionsbolaget eller företaget i dessa nätverk varken fattar beslut eller deltar i beslutsfattande för revisionsklientens räkning."* (Svanström, 2004, s.95) För att säkerställa kundens självständighet bör revisorn ange för- och nackdelar med varje alternativ som erbjuds. (Svanström, 2004)

Revisorn kan tillhandahålla rådgivning till sina revisionsklienter om denna rådgivning har ett nära samband med revisionen. Rådgivning som ligger utanför revisionsverksamheten ska prövas med analysmodellen. (Svanström, 2004)



## 4 EMPIRI

---

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för den information som framkom under intervjuerna hos revisionsbyråerna samt företagen. Vi har valt att ta med empirin i en berättande form. Frågorna finns som bilagor i slutet av studien.*

---

### 4.1 KPMG

KPMG är ett av världens ledande kunskapsföretag med 140 000 specialister i 146 länder. I Sverige har KPMG stark lokal förankring med 1 500 medarbetare på 60 orter. KPMG erbjuder branschspecifika och kvalificerade tjänster inom revision, skatt och rådgivning. Målet för KPMG är att fortsätta utvecklas för att möta kundens skiftande behov och att göra det bättre än någon annan. Vi har valt att intervjua Kenneth Wärner som är en auktoriserad revisor på KPMG. Wärner har tidigare varit chef i flera kontor i östra Sverige. Wärner arbetar som rådgivare och revisor, med en inriktning mot försäkringsföretag samt mindre och medelstora företag.

#### 4.1.1 Rådgivning

KPMG erbjuder sina klienter skatterådgivning, revisionsnära rådgivning, redovisning och rådgivning i anslutning till köp- och säljföretag, som exempelvis Due diligence. Inom Due diligence finns det många deltjänster där man undersöker hela företaget. Det utförs noggranna undersökningar av IT-system, eventuell eftersaldo och underhåll. Dessutom analyserar man regionen som fastigheten befinner sig inom och tar reda på om regionen är belastad med stora risker som exempelvis miljöfarligt avfall samt vad det kan innebära för konsekvenser för företaget framöver.

Revisionsnära rådgivning är sådan rådgivning som är föranledd i samband med att revisorn upptäcker någonting i revisionen. Wärner förklarar att om en klient exempelvis gjort en totalt felaktig skatteberäkning, hjälper KPMG klienten, och ger förslag på hur det kan se ut istället. När det gäller fristående rådgivning får KPMG inte utföra vad som helst gällande revisionskunder. Det är även skillnad om det är noterade företag eller om det är dotterverksamheter till noterade företag som är registrerade på Dow Jones eller NASDAQ börsen i USA. Allt är beroende på vad det är för typ av företag förklarar Wärner. Gällande fristående rådgivning till icke noterade företag, finns det också tjänster som KPMG

överhuvudtaget inte får utföra. Wärner förklarar att det kan vara företag som ingår i skaran 50, 25, 50, då får KPMG inte utföra redovisning, bokföring och lönehantering. När det gäller den fristående rådgivningen där det inte är revisionsklienter, får KPMG utföra väldigt mycket.

Utvecklingen hos KPMG går mer och mer mot en kvalificerad rådgivning. Revisionsbyråer måste vara proaktiva för att på så sätt upptäcka rådgivningsbehov. Det kommer till exempel nya skatteavgöranden i förvaltningsdomstolarna, regeringsrätten och kammarrätten och då gäller det att man är aktiv som revisionsbolag förklarar Wärner.

#### **4.1.2 Revision**

KPMG följer de regler i den internationella organisationen för revision, där de i varje nytt uppdrag, varje nytt år i ett revisionsuppdrag och i varje nytt ickerevisionsuppdrag prövas. KPMG får inte starta ett nytt uppdrag eller lämna någon offert utan att KPMG har gått igenom sitt interna verktyg. Wärner förklarar att har man klart för sig vilka hot, jävshot, oberoende hot, skrämshot eller vänskapshot, ska dessa prövas och dokumenteras. Wärner anser att en revisor måste kunna säga nej till klienter för att företaget inte ska hamna i en sits med dubbla roller. Revisionsbyråer som är tillräckligt starka finansiellt, dvs. bra ekonomi, minskar beroendet till klienterna dramatiskt. Risken att KPMG ska bli beroende av deras kunder är inte stor. Detta beror på att KPMG har en hög omsättning och många kunder.

KPMG erbjuder inte rådgivning till klienter där företaget sedan själva ska granska. Wärner menar att företaget inte får erbjuda sådana råd som i slutändan kommer att bli föremål för styrelsens beslut. Klienterna ska få alternativ och det ska stå i uppdragsbrevet som KPMG alltid skriver och måste skriva. Exempelvis biträder KPMG med att ta fram alternativ och sen är det klienten som har ansvaret att ta ett beslut för sin verksamhet. Enligt Wärner får KPMG aldrig ta ett beslut eller sitta i en styrelse. KPMG får endast sitta i en styrelse om företaget får förfrågningar av ickevinstgivande verksamheter, exempelvis fotbollsföreningar osv.

#### **4.1.3 Strategi**

Rådgivningen är en avgörande faktor för KPMG. KPMG har som mål, att utöver den totala omsättningen, öka andelen rådgivning i förhållande till revision. Wärner menar att rådgivningens ökning är en kritisk framgångsfaktor för KPMG.

Konkurrensen är alltid hård i revisionsbranschen. Dock är KPMG unika i vissa fall. År 2012 kommer det in nya EU-regler och världsunika regler som kallas Solvens2, och berör alla försäkringsverksamheter i landet. Solvens2 innebär att man försöker få en ökad konkurrens

mellan försäkringsbolagen och ett stärkt konsumentskydd för försäkringstagarna. Wärner förklarar att dessa regler kommer att förändra försäkringsverksamheterna fullständigt, exempelvis kommer det komma nya produkter och man måste hålla reda på alla risker osv. Rådgivningen ökar, men då måste KPMG som företag vara aktiva, anser Wärner.

När det gäller den fristående rådgivningen, har den jättestor betydelse för KPMG. Har inte KPMG en stor andel fristående rådgivning, kommer företaget att ha en negativ tillväxt, och då kan man inte attrahera dem bästa medarbetarna. Målet på sikt för KPMG är att rådgivningen ska bli lika stor som revisionen. KPMG har för nuvarande ungefär en tredjedel rådgivning och resterande revision, men ambitionen är att det ska bli lika fördelat mellan rådgivning och revision.

## **4.2 ERNST & YOUNG**

Ernst & Young (E&Y) är en ledande global aktör inom revision, skatt, transaktioner, rådgivning och redovisning. E&Y med sina 144 000 medarbetare världen över förenas av gemensamma värderingar och en stark vilja att leverera tjänster av högsta kvalitet. Drivkraften hos E&Y är att hjälpa medarbetare, kunder och den omvärld de verkar i att uppnå den fulla potentialen. Intervjupersonen som vi intervjuade på E&Y är Franz Lindström som är en auktoriserad revisor.

### **4.2.1 Rådgivning**

Rådgivningen är en väsentlig del av E&Y's verksamhet. Företaget har en stor del av sin rådgivning i samband med revisionen, vad man kallar revisionsnära tjänster och rådgivning. Lindström förklarar att när en revisor gör granskningen, stöter de kanske på problem, exempelvis att något inte redovisats rätt. Revisorn påpekar detta i sin tur för kunden, och följdfrågan kan vara hur de bör gå tillväga för att lösa problemet, detta är vad E&Y kallar revisionsnära rådgivning. E&Y har även den andra delen som är ren rådgivning, och som innebär att en kund exempelvis ringer in och berättar att de har ett problem, att så här ser detta problem ut, dvs. att kunden inte kan lösa problemet och frågar hur man löser det. Detta problem förekommer inte tillsammans med revisionen.

E&Y arbetar med olika typer av klienter, det kan vara alltifrån enskilda firmor till börsnoterade bolag. Lindström förklarar att de börsnoterade bolagen inte ringer till E&Y med en liten och vardaglig fråga eftersom de har den kompetensen i företaget, utan då är det större

frågor, som exempelvis skattefrågor, redovisningsfrågor osv. Medan de mindre bolagen som i ofta av fallen inte har någon ekonomiavdelning i bolaget har en tendens att ställa väldigt enkla och små frågor som förekommer i deras dagliga arbete. Frågorna kan vara alltifrån, var kunden bör bokföra fakturan, till att om kunden får lyfta momsen och bokföra den nästa månad.

Rådgivningen som E&Y erbjuder sina klienter skiljer sig i prisklasser. Lindström förklarar att ett samtal på tre minuter tar E&Y oftast inte betalt för. Det är mer när E&Y kommer igång med ett arbete dvs. att revisorn behöver göra något som kräver längre tid. Grundprissättningen av rådgivning och konsultation sker i någon form av timpenning, dock kan E&Y även ha ett fast arvode som sätts i förväg. Revisionen har ett helt annat system förklarar Lindström. Det finns regler för hur en revisor ska ta betalt för sina tjänster samt att det inte får förekomma några fasta arvoden, utan det ska basera på den tid revisorn lägger på arbetet.

#### **4.2.2 Revision**

Fristående rådgivning eller revisionsnära rådgivning stöter en revisor på när de utför revisionen. Lindström menar att en revisor ofta frågar kunden varför dem valt att redovisa på ett visst sätt. Kunden kan exempelvis fråga hur de ska bemöta problemet och då kan revisorn förklara för kunden hur de kan lösa problemet. Detta blir då en revisionsnära rådgivning eftersom revisorn stöter på ett problem i samband med granskningen. Dock är det inte säkert att revisorn kan lösa problemet, men revisorn kan vägleda till hur kunden kan resonera för att lösa problemet. Slutligen är det kunden som tar ställning till hur de vill lösa problemet. Detta är en fråga som uppkommer genom revisionsarbetet revisorn gör, dvs. en revisionsnära rådgivning, förklarar Lindström. Den fristående rådgivningen kan vara att revisorn blir uppringd av en kund som har stött på ett problem och inte kan hantera problemet, och då är frågan om E&Y har någon personal som kan lösa detta problem åt kunden. Detta är en ren rådgivningsfråga, i vissa fall får vi inte hjälpa revisionsklienten och i vissa fall får vi hjälpa till en viss del.

På E&Y förekommer i det stora hela mycket av både revisionsrelaterad rådgivning och fristående rådgivning. Lindström förklarar att på E&Y kan man som revisor tycka att man endast arbetar med revisionsnära rådgivning, men i slutändan förekommer det mycket av bägge delarna på E&Y.

E&Y lever ständigt med den jävproblematik som förekommer då de erbjuder rådgivning och revision. Lindström förklarar att vid varje situation krävs det att E&Y gör en analys för att de inte ska hamna i en jävsituation. E&Y följer analysmodellen som tydliggör vad de får göra och vad de inte får göra, vilket säkerhetsställer att de inte sätter sig i en situation med dubbla roller. Lindström tror även att hela revisionsbranschen hanterar jävsituationen ganska bra, eftersom de stora revisionsbolagen har byggt upp egna system för att se till att revisorn inte hamnar i dubbla roller.

När det gäller de grundläggande skillnaderna i rådgivningen som ges till revisionsklienter och ickerevisionsklienter tror Lindström att det har med tid och mängd att göra. Det går snabbare att hjälpa en revisionsklient då revisorn redan är insatt i företaget och branschen sedan tidigare genom revisionen. Medan för en ickerevisionsklient krävs det först att revisorn får en bakgrundsförståelse innan de kan hjälpa klienten, förklarar Lindström. Dessutom måste revisorn tänka på vad för slags rådgivning de ger, för att undvika en jävsituation, detta kan aldrig ske med en ickerevisionsklient menar Lindström.

På E&Y förekommer det ingen risk att revisorn hamnar i en ledningsposition i ett företag, då revisorn aldrig fattar besluten åt klienten. En revisor och ett revisionsbolag får inte blanda sig i klientens beslutstagande. Lindström menar att revisorn enbart belyser de konsekvenser som uppstår när klienten fattar olika typer av beslut. I slutänden är det alltid upp till klienten att fatta det slutgiltiga besluten.

#### **4.2.3 Strategi**

Diskussionen kring revisionspliktens avskaffande har pågått ett tag. Många revisionsbyråer har förberett sig för detta, dvs. hur de ska bemöta revisionspliktens avskaffande och vad man tror att marknaden kan efterfråga istället. Lindström är ganska övertygad om att det kommer efterfrågas någon form av kvalitetsförsäkring i dem allra flesta företagen även om dem inte är tvungna att ha full revision. Det har börjat växa fram andra typer av produkter som E&Y kan erbjuda sina kunder. Det kommer exempelvis tas fram produkter som inte har full revision men en viss typ av granskning kommer att förekomma, där revisorn kan intyga att allt står rätt till. Det är möjligt att de revisionskunder som E&Y har idag väljer bort revisionen vid ett senare tillfälle, då försvinner E&Y's jävproblematik hos de kunderna vilket betyder att E&Y kan sälja andra tjänster som de inte har kunnat sälja i dagsläget.

När det gäller E&Y så tror inte Lindström att det kommer ske någon direkt ökning. Det som är fördelen med att ha en revisor för många företag är att de har någon som har kompetensen till det mesta inom rådgivning, eftersom revisorn går igenom bolaget minst en gång om året. Det betyder att när bolagen har någon fråga kan revisorn redan bolaget, revisorn kan företagets bakgrund, och på så sätt kan revisorn ganska snabbt genom rådgivning hjälpa kunden. Hade däremot företag inte haft en revisor, hade det tagit betydligt längre tid för företaget att få den hjälp, eftersom revisorn först måste reda ut situationen i bolaget och sedan komma med förslag. Har företag revision går det väldigt snabbt att få svar på frågor gällande problem eftersom revisorn är redan insatt i företaget förklarar Lindström. Lindström tror inte att framtiden kommer att påverka revisionen så mycket på E&Y. Däremot kommer det säkerligen ske en ökning av rådgivning, då vissa bolag kanske väljer bort revisionen, och då kommer revisionstjänsten att ompaketeras som rådgivning istället.

### **4.3 GRANT THORNTON**

Grant Thornton är Sveriges enda stora revisions- och konsultföretag med fullt fokus på ägarledda företag. Det gör att Grant Thornton kan erbjuda ägare och företagsledare mycket mer utöver det traditionella tjänsteutbudet. Grant Thornton med sina cirka 830 medarbetare stödjer tiotusentals svenska företag med de ekonomiska frågorna – såväl på hemmaplan som internationellt. Vi har intervjuat Johan Skarpnord som är en godkänd revisor på Grant Thornton i Kalmar.

#### **4.3.1 Rådgivning**

Rådgivningen har stor betydelse för Grant Thornton, då det är ett sätt för firman att särskilja sig mot sina konkurrenter. Grant Thorntons rådgivning eller konsultpaketet är nischat mot ägarledda företag. Grant Thornton erbjuder sina klienter rådgivning som har att göra med familjerätt, skatter men även ekonomiska frågor som exempelvis deklarationer, årsredovisningar och även redovisning. Grant Thornton har familjjurister anställda, som även jobbar med testamente och liknande arbetsuppgifter, för att på så sätt särskilja sig från sina konkurrenter.

Skarpnord förklarar att revisionsbyråer kan bli ekonomiskt beroende av uppdragsgivaren om revisionsbyråerna expanderar på rådgivningsområdet. Därför har Grant Thornton varit tvungna att tacka nej till rådgivningsuppdrag pga. jäv situationer. Det finns också en risk att

revisionsbyrån kan hamna i en ledningsposition hos klientföretaget menar Skarpnord. Skarpnord understryker att Grant Thornton aldrig får ta ett beslut åt klienterna. Företaget kan endast lägga fram förslag åt kunderna och sedan är det upp till kunden att fatta egna beslut.

#### **4.3.2 Revision**

När Skarpnord började jobba som revisorn var reglerna kring jävsituationer inte lika tydliga jämfört med idag. Han menar att i och med RS uppkomst, har reglerna kring jäv blivit strängare och det har att göra med bland annat Enron skandalen i USA.

För Grant Thornton är det viktigt att undvika jäv situationer. Generellt sätt är konsultation roligare än revision enligt Skarpnord. Anledningen till detta är att man får hjälpa kunden mer vid konsultation. Revisionen kan ibland vara påtvingad, med andra ord måste företaget ha en revisor.

#### **4.3.3 Strategi**

Skarpnord förklarar att i och med revisionspliktens avskaffande har företaget satsat mycket på redovisning och man har utbildat redovisningskonsulter. Under den tiden som Skarpnord har varit aktiv inom Grant Thornton har företaget nischat sig mer mot konsultation. Han menar att Grant Thornton vill bredda sig och ta en större andel av marknaden.

Ökningen på konsultation har berott på att Grant Thornton har satsat mer och mer på redovisningsfrågor. Det har att göra med överlevnad, man trodde att en stor del av revisionstiden skulle försvinna vid avskaffandet av revisionsplikten, därför ville Grant Thornton slå sig in på andra marknader.

Rådgivningen kommer att få en större betydelse för Grant Thornton när revisionsplikten avskaffas. Förr i tiden var det viktigt att en revisor var duktig inom revisionsområdet, medan idag utbildas de anställda att vara ännu bredare inom revisionsområdet, dvs. rådgivning, konsultation, kundnyttan, efterfrågan, osv. I framtiden kommer Grant Thornton att fokusera mer på rådgivning enligt Skarpnord. Trenden ser ut som att revisionen minskar och konsultationen ökar.

## **4.4 ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPERS**

Öhrlings PricewaterhouseCoopers tillkom 1999 genom en fusion mellan Öhrlings Coopers & Lybrand och Price Waterhouse. Öhrlings är en ledande revisionsbolag i Sverige och har 3 600 medarbetare i 125 orter. Öhrlings är världsledande med 163 000 medarbetare i 151 länder. Öhrlings affärsidé är att utveckla, sälja och genomföra revision, redovisning och kvalificerad rådgivning inom finansiella och angränsande områden så att internationella och svenska företag, samt dess ägare, organisationer och offentlig sektor kan uppnå värdetillväxt och trygghet. Vi har intervjuat Ulf Persson som är revisor för Öhrlings i Kalmar.

### **4.4.1 Rådgivning**

När kunden efterfrågar rådgivning inom områden som ligger utanför revisorns område, är revisorn skyldig att överlämna ärendet till en specialist. Skulle Öhrlings få förfrågan om de kan strukturera upp ett företag pga. försäljning, handlar det om fristående rådgivning.

Öhrlings försöker att vara en bollplank med sina klienter. Persson förklarar att Öhrlings kan lägga fram ett eller flera alternativ åt klienten dock är det alltid klienten som i slutänden fattar beslutet. Anledningen är att man inte vill hamna i en ledningsposition hos klienten som man reviderar, förklarar Persson.

### **4.4.2 Revision**

En revisor och en rådgivare är i grund och botten samma sak. På Öhrlings strävar man att alla medarbetare ska vara bra rådgivare, samtidigt ska man som revisor lyssna på klientens problem och försöka hjälpa de att hitta en lösning. Vid svårare frågor krävs det däremot att man tar in en specialist, förklarar Persson.

En revisor får endast besvara enklare frågor. Revisionsnära rådgivning sker i samband med när revisorn upptäcker fel i revisionen. Persson anser att revisionsnära rådgivning ska vara kopplad till revisionen. Idag är det otroligt mycket skarpare regler för hur man som revisionsbyrå ska gå tillväga när byrån erbjuder rådgivning till en kund. I jämförelse med 25 år tillbaka har det förändrats en hel del och detta beror på alla skandaler som har uppstått. Revisorer kan exempelvis inte göra ett skatteupplägg för en kund samtidigt som revisorn granskar kunden. Det är viktigt att revisorn försöker undvika jävsituationer förklarar Persson.

Vid vissa fall kan revisorn inte upprätta årsredovisningen. Persson menar att Öhrlings inte får vara revisorer samt utföra årsredovisningar och årsbokslut på företag som exempelvis



omsätter 170 mkr. Däremot på ett mindre företag som omsätter runt 7 mkr får Öhrlings lov att både upprätta årsredovisningen samt revidera företaget.

På Öhrlings utgår man alltid utifrån en lista på 25 – 30 frågor om oberoendet innan man accepterar en offert. Frågorna berör allt från vänskapsband till att en anställd har tidigare varit anställd hos klienten. Persson berättar att om det är en stor klient som de inte vill förlora, innebär det att de måste välja att antingen erbjuda klienten revision eller rådgivning. Beslutet tas utifrån en ekonomisk bedömning.

Företag som använder sig utav revision får en kvalitetsstämpel från revisionsbyrån, som då är till nytta för företagen. Revisionen är viktig för företagen då en kvalitetsstämpel från en revisionsbyrå innebär trygghet för leverantörer och kreditgivare menar Persson. När det gäller framtiden berättar Persson att revisionspliktens avskaffande inte kommer att påverka Öhrlings. Persson menar att en bra revisor som tar hand om sin kund, som ringer ofta och som är engagerad, kommer inte att förlora sin kund. Medan en revisor som ringer en gång om året och som inte engagerar sig kommer förmodligen att förlora sin kund.

#### **4.4.3 Strategi**

Öhrlings arbetar ständigt med att försöka öka deras rådgivningstjänster. Persson anser att det finns en efterfråga på rådgivning från klientens sida, däremot måste Öhrlings vara försiktig med att inte ge ut mer rådgivningstjänster än vad som efterfrågas.

Det som styr efterfrågan på den fristående rådgivningen är konjunkturen. Persson anser att om det är högkonjunktur förekommer det mer rådgivning än när det är lågkonjunktur. Rådgivning som efterfrågas vid högkonjunktur brukar vara rådgivning i samband av förvärv och försäljning av företag, samt även vid förvärv av enheter.

#### **4.5 SPORRONG & ERIKSSON**

Sporrong & Eriksson är en lokal revisionsbyrå i Kalmar som startade sin verksamhet år 2 000. Sporrong & Eriksson har idag 8 anställda och 450 kunder i Kalmar regionen. Vi har intervjuat Håkan Sporrong som är en auktoriserad revisor och som varit med och startat revisionsbolaget. Sporrong & Eriksson erbjuder sina klienter bland annat råd om konsultationer inom beskattningsrätt, hur mycket lön man kan ta ut som företag,

aktieutdelning, konsultationer vid generationsskifte, vad som är mest lönsamt för företagen, hur man sparar mest skatt som företagare, deklarationsrådgivning, pensionsförsäkringar osv.

#### **4.5.1 Rådgivning**

På Sporrong & Eriksson ser man inte på rådgivning som ett sätt där man förklarar för kunden hur man ska gå tillväga och vilken inriktning kunden ska satsa på. Rådgivning är mer råd om hur lagstiftningen fungerar menar Sporrong. En revisors rådgivning bör inte vara att man ger ett råd för vilka beslut en kund ska fatta, utan att man endast bör upplysa kunden om råden eller konsekvenserna när kunden ska fatta ett visst beslut. I slutändan är det upp till kunden att fatta det slutgiltiga beslutet. Sporrong anser att man ska vara ganska försiktig som revisor med att lämna direkta råd. Dock kan man kanske ge personliga råd, dvs. hur revisorn kanske hade agerat om det hade varit revisorns egna företag. Sporrong menar att besluten inte får komma från revisorn eftersom revisorn i slutändan granskar företaget och det innebär att om en revisor är med och beslutsfattar, hamnar revisorn i dubbla roller.

Sporrong & Eriksson är till en viss del beroende av kunderna, eftersom dem i stort sätt fungerar som en bollplank gentemot kunderna och existerar tack vare rådgivning.

#### **4.5.2 Revision**

På Sporrong & Eriksson's revisionsbyrå finns det inte någon direkt skillnad på den rådgivning dem ger till sina revisionsklienter samt ickerevisionsklienter. Dock har man som revisor den förmånen att ge bättre råd till ett företag som man har haft som kund ett längre tag, eftersom man känner till bakgrunden till företaget så pass bra att det underlättar att ge råd till dem förklarar Sporrong.

När det gäller dubbla roller är det inget som förekommer på Sporrong & Eriksson eftersom det är aldrig en revisor som fattar besluten åt kunden hävdar Sporrong. Uppgiften för en revisor är att endast belysa kunderna om olika råd eller konsekvenser som kan uppstå när en kund ska fatta beslut. Sporrong förklarar att man som revisor inte vill hamna i en situation där man anser sig själv vara i en ledningsposition och fattar några beslut. De flesta av Sporrong & Eriksson's kunder är egna företagare och drivande. Kunderna tar till sig den information och belysningar Sporrong & Eriksson ger de. Dock är det alltid kunderna som tar de slutgiltiga besluten. Sporrong förklarar att som revisorer uttalar man aldrig sig vad en kund ska göra. En revisor ska endast belysa kunden vad konsekvenserna kan bli vid ett beslutsfattande.

### **4.5.3 Strategi**

Strategiskt sätt anser man inte på Sporrang & Eriksson att det har skett någon direkt ökning gällande den fristående rådgivningen. Dock har skatterådgivning varit ganska komplext och behovet har alltid varit stor inom det området.

När det gäller prissättningen på rådgivningen som Sporrang & Eriksson utför förklarar Sporrang att de inte tar betalt för ett litet och kort telefonsamtal. Sitter de däremot tillsammans med kunden i kanske en halvtimme eller mer och diskuterar om problem som har uppstått hos kunden, då tar dem betalt för tjänsten. Sporrang & Eriksson tar även betalt om dem behöver ta hjälp av andra konsulter vid utförande av revision.

## **4.6 ELECTRA GRUPPEN AB**

Electra Gruppen AB är en leverantör av varor och tjänster inom hemelektronik. Electra Gruppens kunder tillhör de ledande fackhandelskedjorna i Sverige. Electra Gruppen AB är ett moderbolag och är noterat på Small Cap sedan ett år tillbaka. Vi har intervjuat Anneli Sjöstedt som är Ekonomichef för Electra. Sjöstedt har arbetat för Electra Gruppen i 8 år. Electra Gruppen driver kedjor som säljer hemelektronik samt har de försäljning genom tredjepartslogistik där Electra Gruppen sköter 3:s lager. Vidare berättar Sjöstedt att hon arbetat inom olika delar av ekonomibranschen sedan hon tog examen som Civilekonom. Sjöstedt har bland annat arbetat som revisor, inom bankväsendet och med ekonomifrågor i ett större företag innan hon började på Electra Gruppen. Electra Gruppen verkar inom Handels- och logistikbranschen.

### **4.6.1 Revisorns roll**

Revisorns roll i Electra kan upplevas mer som en kontrollant men även som en bollplank, dvs. en hjälp på vägen samt någon man kan stämma av med. Sjöstedt menar att inom redovisningen finns det ibland inget som är rätt eller fel, en gråzon och då kan det vara bra att diskutera med revisorn över hur man ska gå tillväga. Det kan exempelvis vara en post i balansräkningen som ska värderas förklarar hon.

En revisor ska ge rådgivning inom revision och redovisning. Sjöstedt menar att hos Electra har det förekommit mycket rådgivning på båda delarna i och med ändring av lista till Small Cap. Electra har även fått mycket rådgivning vid ändringen till IFRS. För Sjöstedt är det

viktigt att kunna bolla med revisorn, vid eventuell redovisningsfråga, för att på så sätt veta om hon har tänkt rätt. Det kan även förekomma att Electra behöver skatterådgivning och då har Ernst & Young specialister inom skattefrågor som hjälper Electra. När Sjöstedt gör delårsrapporten brukar den bli avstämmd av revisorn, samt kvalitetssäkrad av en person i Stockholm. Den hjälp Electra får från revisorn är för det mesta kopplat till revisionen. Däremot förekommer det även lite rådgivning utöver det som är relaterad till revisionen. Det kan handla om skattefrågor samt hjälp med deklarationen som görs en gång om året. Detta kan ses mer som en kvalitetssäkring från Electras sida förklarar Sjöstedt.

Electra består av en ekonomiavdelning med tio medarbetare vilket gör det lättare att kunna bolla idéer sinsemellan. Det kanske är svårare för ett mindre företag som enbart består av en eller ett fåtal personer, att kunna bolla idéer. De kanske behöver mer rådgivning på grund av att de inte har den kompetensen eller själva inte hinner leta upp kunskapen och därmed måste köpa in den, förklarar Sjöstedt.

#### **4.6.2 Kommunikationen**

Electra Gruppen har ett kontinuerligt utbyte av information med sin revisionsbyrå. Sjöstedt menar att Electra dels får den information om nya regler och lagar på nätet, via mejl, från Ernst & Young och dels från tidningen *Revisorn informerar* som de även skickar. Via mejl skickas oftast den information som revisionsbyrån tycker Electra Gruppen ska ta del av. Det kan handla om regel- och lagändringar eller om det exempelvis skett ett skattemål som revisionsbyrån anser Electra Gruppen ska ta till sig av. Ett mål som kanske skulle kunna gynna företaget förklarar Sjöstedt. Sjöstedt anser att Electras redovisning är i enlighet med IFRS regelverk, då det förekommer många regler och stadgar som ska följas. Sjöstedt får även kontinuerlig information om uppdateringar eller lagändringar från revisionsbyrån. Skulle det vara någon regel som upplevs oklar är det bara att ringa revisorn, det är en öppen kommunikation mellan parterna förklarar Sjöstedt. Vid en viss tid på året är Sjöstedt mer intresserad över de olika regler och stadgar än andra perioder. Det är när man upprättar årsbokslutet som man börjar fundera mer på hur företaget ska tillämpa IFRS, om det finns nya regler som ska tillämpas, vad för möjligheter Electra har vid olika värderingar osv. berättar Sjöstedt.

#### **4.6.3 Tjänster**

Det är viktigt att inte bokföring och revision sker av samma person eller av samma byrå. Sjöstedt förklarar att det inte sker hos Electra att en och samma person reviderar och utför

bokföring för företaget. Det är revision samt en viss del konsultation som förekommer hos Electra. Eftersom Electra följer bolagskoden har de regler för hur det ska vara.

När det gäller granskningens omfattning förklarar Sjöstedt att man kan revidera hur mycket som helst. Det som sker hos Electra är att man exempelvis ett år lägger fokus på IT för att sedan ett annat år lägga mer fokus på uppföljning eller något annat. Electra brukar utföra en inriktning som då ligger utöver den övergripande revisionen. Denna inriktning bestäms av styrelsen och revisionsutskottet. Därefter är det Sjöstedt och VD:n som bestämmer när revisorerna ska komma, vad de ska granska m.m. Sjöstedt förklarar att Electra är väldigt måna av att de har kontroller överallt så att inte en person ska kunna göra ett helt flöde utan att det är fördelat i ett flertal punkter.

IT är ett område Electra har granskat extra för. Det har varit en stor tillväxt i Electras IT-avdelning, som idag består av 14 st. medarbetare. Det har krävts att kontroller gjorts på den utökning som skett, att man kan följa vem som gjort vad osv. När det gäller systemutveckling har Electra begärt rådgivning för möjligheten att kunna skapa olika kontrollstationer. Denna rådgivning har inte utförts av revisorer utan av en avdelning inom Ernst & Young som arbetar med IT-relaterade frågor. Dessutom när Electra gick in på börsen fick de rådgivning från en Executiv del av Ernst & Young i Stockholm som då först var inne och granskade Electra.

Vid tillväxten inom IT-delen har Electra haft ett behov att ta in extern hjälp för att skapa olika kontrollpunkter och mätpunkter. Sjöstedt förklarar att det är lätt att sätta upp en IT-avdelning men vad som är svårt är att skapa ett bra system som har kontrollpunkter och mätpunkter för att man kan göra uppföljningar och granskningar. Revisorerna tittar även på om man har en katastrofplan inom IT. Electra har gjort en då revisorerna krävt att de ska ha en katastrofplan, något som Electra inte hade från början förklarar Sjöstedt.

Electra använder olika revisionsdelar av Ernst & Young. Sjöstedt förklarar att Electra har tagit emot offerter från andra företag men valt Ernst & Young då Electra fick mest och bäst för pengarna hos de. Ersättningen till Ernst & Young för hela koncernen 2008 uppsteg till 339 000 kr, andra uppdrag som konsultationer uppsteg till 137 000 kr. Anledningen till att Electra hade hög kostnad för andra uppdrag berodde på övergången till Small Cap. Tittar man på samma post för år 2009, uppgick den enbart till 58 000 kr, vilket är en kraftig nedsänkning av extern rådgivning. Tidigare år har det förekommit att Electra använt sig av flera revisionsbyråer för olika tjänster men i år har Electra enbart använt sig av Ernst & Young.

Det har skett en ökning sedan Electra gick med i börserna då det nu krävs lite mer från Electras sida. Nu måste olika saker kvalitetssäkras på ett annat sätt sedan Electra börja följa IFRS regler och stadgar. Allt ska vara lite mer utförligt än tidigare förklarar Sjöstedt.

#### **4.6.4 Relationen**

Electra har använt sig av revisionsbyrån Ernst & Young sedan Sjöstedt började, och har haft samma revisor i snart 7 år. Sjöstedt berättar att det alltid är jobbigt att byta revisor då det kan ta ett tag innan revisorn förstår sig på verksamheten. Revisorerna som Electra använder sig av idag är väl insatta i företaget.

Electra har en affärsmässig relation med sin revisionsbyrå som blir djupare ju längre tiden går. Sjöstedt menar att det finns rekommendationer som föreslår att ett företag bör byta revisor vart fjärde år, vilket är jobbigt. Dock är detta inte nödvändigt. Hon förklarar vidare att det tar en stund för en revisor att bygga upp den kompetens som behövs för att förstå alla aspekter i företaget. Ett exempel är att Electra har en post i deras balansräkning som kan vara svår att bearbeta då den innehåller olika typer av bidrag, bonusar och provisioner. Detta kan ta lång tid för en ny revisor att sätta sig in i eftersom det är ganska komplext.

Revisorn som Electra har nu är inne på sin andra period då en period består av fyra år. Inför 2011 måste Electra göra en upphandling för de kommande fyra åren. Sjöstedt tycker att man har en relation när revisorn tänker på företaget, när det dyker upp någonting, dvs. att revisorn inte glömmer bort företaget utan att man får information kontinuerligt.

#### **4.7 KALLSKÄNKEN AB**

Kallskänken AB startade sin verksamhet år 1977 på Stensö i Kalmar med namnet Stensö Matservice. År 1982 omvandlades Kallskänken till ett aktiebolag och är ett av de äldsta restaurangföretagen i Kalmar. Vi har intervjuat Rickard Nielsen som är ägaren till Kallskänken och har drivit restaurangen sedan 15 år tillbaka. Kallskänken har haft en fantastisk tillväxt. Kallskänken har vuxit från ett litet bredningskök till tre försäljningsställen och ett litet hotell. Den huvudsakliga verksamheten är ”snabbare mat med bra hälsoaspekt” som är det alternativa maten till traditionell restaurang mat.

#### **4.7.1 Revisorns roll**

Kallskänken tog stor hjälp av revisorn när företaget startade upp en ny butiksrestaurang. Kallskänken är ett bolag som ligger på gränsen till ett nytt generationsskifte. Nielsen ser inte detta som ett enkelt läge när det gäller generationsskifte av fåmansföretag. Nielsen anser att det inte finns några klara direktiv på hur man går tillväga vid generationsskifte. I de flesta fallen kostar det även otroligt mycket pengar som inte finns i bolagen menar Nielsen. Det kan bli väldigt kostsamt för att lösa ut ett företag med skatter osv. Kallsänken fick ta hjälp av en skattejurist som vet hur man ska gå tillväga. I det här fallet agerade revisorn tillsammans med skattejuristen som rådgivare för att hjälpa Kallskänken.

Enligt Nielsen är rådgivning när han inte vet svaret. Nielsen vänder sig till sin revisor för att få bekräftelse på sina intuitioner. Däremot menar Nielsen att hans intuition ibland kan vara bättre än revisorn rekommendation. Ett sådant exempel kan vara när Nielsen skulle köpa en fastighet vid den föra lågkonjunkturen runt år 2000. Nielsen ville köpa fastigheten medan revisorn avrådde köpet av fastigheten. Nielsen förklarar att han tog korrekt beslut som litade på sin intuition. Sporrang mer såg det från en revisors sida, då man inte ska riskera bolaget och ta säkerheten i första steget, vilket också är bra menar Nielsen. Nielsen rådfrågar revisorn vid tillväxtmöjligheter, men dock inte varje gång.

#### **4.7.2 Kommunikationen**

Kommunikationen mellan Nielsen och revisorn fungerar utmärkt. Nielsen förklarar att de kan prata på ett ”revisors” sätt samtidigt som de kan prata på ”bönders” sätt. Nielsen anser att skattesystemet och reglerna är väldigt komplexa för företagare och som företagare har man väldigt svårt att förstå sig på alla dessa regler. Det handlar om överlevnad. Här kommer då revisorn in och hjälper Kallskänken med alla skatteregler, vinstmaximeringar, osv.

Enligt Nielsen får Kallskänken den information och nyheter som behövs via internet eller via träffar. Revisorn skickar ut nyhetsbrev minst en gång om halvåret där det förekommer olika information om exempelvis nya regler osv.

Kallskänken har fått kontinuerlig rådgivning. Nielsen menar att ju mer företaget har växt, ju mer rådgivning har Kallskänken behövt. Det har krävts rådgivning i allt möjligt. Nielsen förklarar att han och revisorn är bra vänner och Nielsen kan när som helst ringa till revisorn och fråga vad han tycker och tänker. Exempelvis hade Kallskänken ett anbudsförfarande för ny upphandling med SJ, vilket handlar om minst 55000 arbetstimmar om året, som är minst

30 arbetstjänster. Detta är en väldigt stor affär för Kallskänken och det gäller att man räknar rätt här, och inga fel ska begås. Räknar man fel på 100 kr per tåg kan det bli väldigt kostsamt förklarar Nielsen.

#### **4.7.3 Tjänster**

På Kallskänken består rådgivningen allt ifrån den dagliga bokföringen, dvs. hur man bokför en transaktion till lite mer avancerade frågor. Nielsen förklarar att företaget är ganska litet och att det inte finns några större svårigheter hur man bokför osv. Vid främmande tjänster där bokföringen av transaktionen är oklar tar Nielsen hjälp av revisorn. Dock händer det väldigt få gånger att man får en sådan transaktion förklarar Nielsen.

#### **4.7.4 Relationen**

När Nielsen köpte Kallskänken fick han kontakt med en nystartad revisionsbyrå. Revisionsbyrån hade startats av en revisor vid namn Håkan Sporrang. Kallskänken blev en av Sporrongs första företagskunder. Niensens relation till revisorn har vuxit fram till en relation som består av både affärsmässigt och privatmässigt relation. Relationen har fungerat bra under dessa femton åren eftersom revisorn alltid har agerat korrekt, dvs. som en revisor och inte som en vän. Vid eventuella problem som Kallskänken har stött på har revisorn agerat både som revisor och ekonomisk rådgivare.

Kallskänken har använt sig av samma revisor under alla sina år. Nielsen anser att han inte behöver bytta revisor eftersom den relationen till Sporrang har fungerat på ett bra sätt. Nielsen tycker inte att han vinner något på att byta revisor. Det viktiga är att företaget är välskött när det gäller skatter osv.

### **4.8 KOMPANIET**

Vi har intervjuat Jonas Conradsson som är ägare av klädsbutiken Kompaniet i Kalmar. Kompaniet säljer märkeskläder som Nudie, Tiger of Sweden, Acne, Filippa K m.m.

#### **4.8.1 Revisorns roll**

Conradsson ser sin revisionsbyrå, Sporrang & Eriksson, som en viktig resurs då de tar hand om den löpande bokföringen. Detta är något Conradsson upplever att han skulle kunna ha gjort själv då Conradsson är en Ekonom. Dock känner han att det kanske är mer värt att låta



revisorn ta hand om den löpande bokföringen, för att han själv kan fokusera på andra delar i butiken.

Conradsson fortsätter med att förklara att han nyligen köpt Kompaniet och vid förvärvet har Sporrong & Eriksson haft en betydelsefull roll. Sporrong & Eriksson hjälpte Conradsson med upplägget av förvärvet. Conradsson anser att en revisionsbyrå kan ha en betydelsefull roll vid olika typer av förvärv och tillväxt, eftersom det kan vara skönt att kunna ha någon som man kan bolla idéer med och som kan bistå med assistans.

#### **4.8.3 Tjänster**

Conradsson förklarar att Kompaniet använder sig av olika tjänster som Sporrong & Eriksson erbjuder. Sporrong & Eriksson hanterar Kompaniets löpande bokföring men de får även hjälp med deklarationen samt redovisningen.

#### **4.8.4 Relationen**

Kompaniet har inte mycket kontakt med revisorn rådgivningsmässigt. Conradsson förklarar att det är mer i samband med årsredovisningen och vid deklarationen Kompaniet är i behov av rådgivning. Men annars uppfattar Conradsson att relationen med revisorn har varit relativ enkel. Just nu är Kompaniet i en fas där de känner att de inte behöver rådgivning men det kan ändras betonar Conradsson.

## 5 ANALYS

---

*I detta kapitel kommer en analys ske utifrån de formulerade problemen som presenterades i det inledande kapitlet. Analysen baseras på det insamlade empiriska materialet och teoretiska referensramen.*

---

### 5.1 REVISIONSBYRÅERNAS ÖVERLEVNAD

Idag marknadsför sig revisionsbyråerna som kunskapsföretag inom den ekonomiska marknaden, vilket har lett till att den traditionella revisionstjänsten inte längre är den enda tjänsten som erbjuds inom revisionsbyråerna. (SOU 1999:43) Enligt Skarpnord har fokuset riktats mer mot rådgivningen på senare tid. Trenden ser ut som om att revisionen minskar och konsultationen ökar. För att kunna överleva måste revisionsbyråerna utveckla nya tjänster för att på så sätt locka till sig nya kunder. (Edvardsson, 2002) Ett sätt för revisionsbyråerna att kunna locka till sig nya kunder är genom att erbjuda konsultationstjänster i form av rådgivning. Vid de intervjuer som har gjorts framkom det att samtliga revisionsbyråer har valt att erbjuda sina klienter andra former av tjänster. Wärner menar att ökningen av rådgivning är en kritisk framgångsfaktor för KPMG. För att kunna överleva dagens konkurrensutsatta marknad krävs det att företag utvecklar tydliga strategier. Företag måste ha en klar vision på hur de distinkt ska skilja sig gentemot sina konkurrenter. Därför måste företagen erbjuda något unikt till sina kunder för att på så sätt få övertag på sina konkurrenter och lyckas de inte med detta riskerar de att bli utkonkurrerade. Företag är tvungna att finna nya vägar att växa och uppnå konkurrensfördelar. (Handy, 1999) Skarpnord berättar att Grant Thornton har valt att satsa mer på att erbjuda redovisning och konsultationstjänster till sina klienter. Även Öhrlings jobbar med att öka rådgivningstjänsten samt konsultationen. En stark konkurrensutsatt miljö har bidragit till att revisionsbranschen har mognat och blivit mindre lönsamt. Detta har lett till att revisionsbyråerna har utvecklat nya vägar för att kunna överleva. (SOU 1999:43) Revisionsbyråer erbjuder sina kunder förutom den traditionella rådgivningen, rådgivning inom skatte- och redovisningsområdena. De erbjuder också rådgivning inom investeringar, finansiell analys, strategisk planering, företagsanalys, personalplanering, företagsutveckling, företagsvärdering, outsourcing av den interna redovisningsfunktionen, installation och implementering av hårdvara och mjukvara. (Elliot, 1997) Grant Thornton erbjuder rådgivning som har att göra med familjerätt, skatter men även ekonomiska frågor så

som deklARATIONER, årsredovisningar och även redovisning. Revisorerna har utvecklats från renodlade revisorer, som enbart granskar, till att även vara ekonomiska samtalspartner. Förskjutningen av tjänsteinnehållet hos revisionsbyråerna har lett till anställning av andra specialister än revisorer. (SOU 1999:43) Ett tecken på denna utveckling är att revisionsbyråerna har blivit juristernas största arbetsplats. (Wallerstedt, 2003)

Grant Thorntons rådgivning eller konsultpaket är nischat mot ägarledda företag. Byrån har familjejurister anställda, som jobbar med testamente och liknande arbetsuppgifter och detta för att Grant Thornton ska särskilja sig från sina konkurrenter. Revisionsbyråerna söker hela tiden nya marknader att slå sig in på, och de har varit framgångsrika när det gäller att anpassa sig till kundföretagens ökade efterfråga på nya tjänster. Det är viktigt att revisorn är utrustad att bemöta klientens behov på ett professionellt sätt, därför har byråerna satsat på kompetensutveckling. (Svanström, 2004) Skarpnord berättar att förr skulle de anställda vara så duktiga som möjligt på revisionen, men idag har Grant Thornton valt att utbilda sina anställda till att ha ett bredare kompetensområde.

Konsultationstjänsterna eller de professionella tjänsterna köps av både företag och institutioner från individer eller organisationer. Huvudsyftet med tjänsten är att öka köparens välbefinnande och att reducera osäkerheten i ett företag. Tjänsten kan exempelvis köpas för att öka företagets effektivitet och förbättra dess ekonomi, men även för att ge direktiv och underlag för att skapa bättre beslut och ett bättre genomförande av beslut. (Gummesson, 1979) Persson berättar att det finns en efterfråga på rådgivning från klientens sida, däremot måste företag vara försiktiga med att inte ge ut mer rådgivningstjänster än vad som efterfrågas. Företagen måste anpassa sig och försöka uppfylla den efterfrågan som skapas på marknaden (Grönroos, 1987)

## **5.2 REVISIONSBYRÅERNAS OBEROENDE**

I sambandet med de allt mer uppmärksammade redovisningsskandalerna världen över, har diskussionen kring revisorernas etik och oberoende tagit fart. Bland exemplen på senare tid är de amerikanska bolagen Enron och Worldcom. Det finns många synpunkter på vad som var orsaken till skandalerna i Enron och Worldcom, men den främsta kritiken har varit att revisorn deltagit i beslutsprocessen i form av konsult samtidigt som denna reviderade informationen i form av granskare. I Sverige har revisornämnden tillsatts som ett tillsynsorgan

anordnat av Justitiedepartementet för de tillförskaffade lagstiftningar för revisorer. Persson berättar att i dag är det otroligt mycket skarpare regler för hur en revisionsbyrå ska gå tillväga när byrån erbjuder rådgivning till en klient. Under de senaste 25 åren har det förändrats en hel del och detta beror på alla skandaler som har uppstått. Idag kan inte revisorer göra ett skatteupplägg för en klient samtidigt som de granskar klienten. Persson understryker att det är viktigt att revisorn försöker undvika jävsituationer. När Skarpnord började arbeta som revisor var reglerna kring jävsituationer inte lika tydliga jämfört med idag. Han menar att i och med RS uppkomst så har reglerna kring jäv blivit strängare och det har att göra med bland annat Enron skandalen i USA. De nya reglerade lagstiftningarna har gjort att de största revisionsbyråerna valt att separera konsultverksamheten från revisionsverksamheten för att på ett skarpare och tydligare sätt framställa sig själva som mer oberoende. (Svanström, 2004) Revisorerna måste ta ställning till om de enbart ska erbjuda revisionsnära rådgivning eller om de också ska erbjuda sin klient fristående rådgivning. Varje revisor måste säkerställa att de agerar på ett sätt som inte äventyrar deras oberoende vid granskning. (Moberg, 2006) En revisor är skyldig att pröva varje uppdrag i revisionsverksamheten om det föreligger omständigheter som kan påverka förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. (Svanström, 2004) KPMG följer de regler i den internationella organisationen för revision. Prövning sker under varje nytt uppdrag, nytt år inom revisionsuppdraget och i varje nytt ickerevisionsuppdrag. KPMG får inte starta ett nytt uppdrag eller lämna någon offert utan att KPMG har gått igenom sitt interna verktyg. Har man klart för sig vilka hot, jävshot, oberoende hot, skrämshot eller vänskapshot, då ska dessa prövas och dokumenteras. Företaget måste kunna säga nej till klienter menar Wärner för att inte hamna i dubbla roller. När det gäller fristående rådgivning får KPMG inte utföra vad som helst gällande revisionskunder. Det är även skillnad om det är noterade företag eller om det är dotterverksamheter till noterade företag som är registrerade på Dow Jones eller NASDAQ börsen i USA. Allt är beroende på vad det är för typ av företag. Är det fristående rådgivning till icke noterade företag så finns det också tjänster som KPMG överhuvudtaget inte får utföra. Det kan vara företag som ingår i skaran 50, 25, 50, då får KPMG inte utföra redovisning, bokföring och lönehantering.

Bland kritiken som riktats mot revisionsbyråerna är att revisorerna agerar både som rådgivare och reviderare vilket kan leda till att de blir ekonomiskt beroende av klienten, vilket i sin tur äventyrar oberoendet som i stort sätt gör det omöjligt för revisorerna att upprätthålla objektivitet. (Furgeson, 2004) Enligt Skarpnord finns det risker att en revisionsbyrå blir

ekonomiskt beroende av uppdragsgivaren. Dessa risker ökar om man expanderar på rådgivningsområdet menar Skarpnord. Det finns uppdrag där Grant Thornton har varit tvungna att tacka nej till pga. jävsituation. Däremot berättar Wärner att risken att KPMG ska bli beroende av deras kunder inte alls är stor, eftersom KPMG har en hög omsättning och många kunder. Han menar att är revisionsbolaget tillräckligt starkt finansiellt så minskar beroendet dramatiskt.

Enligt lag är inte revisorn berättigad att fatta beslut till sin klient, revisorn får heller inte delta i beslutsprocessen. (Svanström, 2004) Samtliga intervjuade personer har svarat att de ska agera som ett bollplank där man lägger fram underlag för beslut utan att påverka beslutsfattandet.

### **5.3 KLIENTERNAS RELATION TILL REVISORN**

Det finns många anledningar till varför företag vill utnyttja revisorns kompetens och erfarenhet. En viktig orsak till varför företag väljer extern rådgivning har att göra med företagets utveckling. Motivet till att införskaffa rådgivning utanför företaget är för att söka specialistkunskap. Tanken är att rådgivningen ska fylla de kunskapsluckor som finns inom företaget, men det kan också vara för att kunna lösa specifika problem. (Bennett, 1999) Kalkskänkens rådgivning består allt ifrån den dagliga bokföringen, dvs. hur man bokför en transaktion till lite mer avancerade frågor. Nielsen förklarar att företaget är ganska litet och att det inte finns några större svårigheter hur man bokför osv. Vid främmande tjänster där bokföringen av transaktionen är oklar tar Nielsen hjälp av revisorn. Konsultens arbetsuppgift är att formulera problem och ställa diagnos utefter problemet. Detta kan enbart göras om konsulten har en hög kunskap om företaget och den bransch företaget befinner sig i. (Gummesson, 1979) Sjöstedt förklarar att inom redovisningen kan det uppstå gråzoner där det är svårt att avgöra vad som är rätt eller fel, detta måste då diskuteras med revisorn för en översikt i hur företaget då ska gå tillväga. Det kan exempelvis vara en post i balansräkningen som ska värderas.

Rådgivningsbehovet kan variera mellan företag, detta beror på vilket stadium i livscykeln som företaget befinner sig i. Företagen passerar olika stadier under sin livstid och detta förklaras med en livscykelmodell. Antagandet i modellen är att företagets utveckling och tillväxt kan liknas en levande organisms utveckling och tillväxt. (Churchill, 1983) Behovet av rådgivning

finns i samtliga stadier i form av ekonomisk kunskap, bokföring och finansiell planering. Många forskare har försökt att utveckla modeller som beskriver sambandet mellan företagens livscykel, dess storlek och bransch. (Hill, 2002) Företagens användning av extern rådgivning ökar i takt med att företagen växer. I forskarnas undersökning framgår det dock att företagens anlitan­de av extern rådgivning planar ut och stagnerar när antalet anställda når en viss nivå. (Bennett, 1999) Företagens behov av kunskap och rådgivning ökar när företagen lämnar startstadiet och övergår till tillväxtstadiet, framförallt inom skattefrågor. Vid mognadsstadiet ökar behovet av rådgivning vad det gäller investeringar. (Bennett, 1999) Kallskänken har fått kontinuerlig rådgivning. Nielsen menar att ju mer företaget har växt, desto större behov av rådgivning har det behövts. Det har krävts rådgivning inom olika områden. Nielsen anser att en god relation till sin revisor skapar ett större förtroende, vilket leder till att man rådgör med revisorn inom företagets ekonomiska beslut. Exempelvis hade Kallskänken ett anbuds­förfarande för ny upphandling med SJ vilket var ett stort affärsanbud och då vände Nielsen sig till sin revisor för rådgivning. Vid förvärvet av Kompaniet förklarade Conradsson att Sporrong & Eriksson haft en betydelsefull roll. Dem hjälpte Conradsson med upplägget av förvärvet. Conradsson anser att en revisionsbyrå kan ha en betydelsefull roll vid olika typer av förvärv och tillväxt. För att då kan det vara skönt att kunna ha någon som man kan bolla idéer med och som kan bistå med assistans.

En engelsk undersökning med 400 småföretag, visade att de minsta företagen är de som förlitar sig minst på revisorn, men när företaget blir större växer behovet av rådgivning. (Anon, 2005) Rådgivningsmässigt har Kompaniet inte mycket kontakt med Sporrong & Eriksson. Conradsson menar att det är mer i samband med årsredovisningen och vid deklarationen som Kompaniet är i behov av rådgivning. Däremot ser Conradsson Sporrong & Eriksson som en viktig resurs då de tar hand om den löpande bokföringen. Conradsson uppfattar att relationen har varit relativ enkel, då Kompaniet just nu befinner sig i en fas där de känner att de inte behöver rådgivning. Företagens behov av kunskap och rådgivning ökar när företagen lämnar startstadiet och övergår till tillväxtstadiet. (Bennett, 1999)

## 6 SLUTSATSER & DISKUSSION

---

*I detta kapitel behandlas de viktigaste resultaten i uppsatsen som även är svar på problemformuleringen samt syftet med studien. Syftet med detta kapitel är att ge läsaren en bild på vad författarna har kommit fram till. Kapitlet ska även skapa en mer generell och övergripande bild av vad som har framkommit under studiens gång.*

---

### 6.1 SLUTSATSER

#### **Våra problemformuleringar var:**

- Vilken betydelse har rådgivningen i revisionsbyråernas överlevnad?
- Hur påverkar rådgivningen revisorns oberoende?
- Vilken roll har revisorn för klienterna?

#### **Vårt syfte var:**

Syftet med arbetet är att få en ökad kunskap för revisorns syn på hur rådgivningen påverkar revisionsbyråernas oberoende. Vi vill dessutom analysera och diskutera hur företagen, som vi har undersökt, ser på revisorns roll i deras verksamhet.

#### **Svar på problemformuleringarna:**

- Studien har visat tendenser på att mer fokus och resurser har lagts på kringtjänster som exempelvis rådgivning hos revisionsbyråerna. Detta beror på flera faktorer men den grundläggande är att revisionsmarknaden har mognat, vilket har lett till att revisionsbyråerna har tvingats till att utveckla nya tjänster, för att på så sätt bli konkurrenskraftiga och överleva på lång sikt. Företagen måste idag ha klara visioner på hur de ska differentiera sig gentemot sina konkurrenter. Studien pekar på att revisionsbyråerna har skiftat från den traditionella revisionsverksamheten till en mer konsultverksamhet. Det innebär att revisionen, i allt större grad, blir en tjänst bland andra tjänster. För att anpassa sig till ökade efterfrågor på nya tjänster måste revisionsbyråerna söka sig till nya marknader. Det framkommer i studien att samtliga revisionsbyråer delar uppfattning om att konsultationstjänster kommer få en större roll framöver. Därför har byråerna valt att satsa på att utveckla personalen, för att på så sätt rusta dem för framtida utmaningar. Förr i tiden skulle en anställd på en

revisionsbyrå vara specialiserad inom revision men idag är det viktigt att den anställda har ett bredare kompetensområde. Personalutvecklingen är för revisionsbyråerna ett långsiktigt strategisk arbete där både nya och gamla medarbetare involveras.

- Studien pekar på att regleringen kring revisionsbranschen har blivit striktare på senare tid. Denna utveckling beror på de upprepade skandaler, både nationellt och internationellt. Studien visar på att de intervjuade revisionsbyråerna har påverkats av skandalerna, vilket har lett till att byråerna har valt att separera konsultverksamheten från revisionsverksamheten. Detta för att på ett skarpare och tydligare sätt framställa sig som mer oberoende. Under studiens gång har det identifierats att revisorerna strävar att hela tiden försöka förhålla sig opartiska och självständiga. Revisorerna är noggranna med att inte sätta sig i situationer där deras oberoende äventyras. Samtliga revisionsbyråer betonar att de, innan de accepterar ett uppdrag, tar reda på om det föreligger någon jävsituation. Detta i sin tur reglerar vilka typer av tjänster, utöver revisionen, byråerna kan erbjuda sina klienter.

Den kritik som har framkommit i litteraturen och som har använts i studien, riktar sig mot revisionsbyråernas dubbla roller. Kritiken har varit att revisionsbyråerna kan agera både som rådgivare och revisorer, vilket i sin tur kan leda till att revisionsbyråerna kan bli ekonomiskt beroende av sina klienter. Studien visar att denna kritik inte stämmer överens med verkligheten eftersom regleringen kring hur revisionsbyråerna ska arbeta med sina klienter är ganska strikt, speciellt när det innefattar de större företagen. Däremot kan det finnas en risk bland mindre revisionsbyråer då de kan hamna i en situation där kunden har stor ekonomisk betydelse för byråerna. Studien pekar på att mindre revisionsbyråer som både erbjuder revision och konsultation till en klient kan hamna i en jävsituation, eftersom reglerna kring rådgivning och revision till mindre företag inte är så strikta. Detta möjliggör att en liten revisionsbyrå kan bli ekonomisk beroende av en eller fåtal klienter. Större revisionsbyråer löper inte denna risk eftersom de är ekonomiskt stadiga. Anledningen är att de enskilda uppdragen inte påverkar de större revisionsbyråerna på samma sätt som de mindre revisionsbyråerna.



- Klientens relation till revisorn styrs av den kunskapslucka som finns hos företagen. Klientföretagen försöker i allt större grad utnyttja revisorn kompetens och erfarenhet för att på så sätt komplettera de brister som finns inom företaget. Rådgivningen som klientföretagen får är oftast kopplade till vardagliga problem inom företaget och detta kan lösas på ett enkelt sätt genom att utnyttja revisorns kompetens inom området. Studien visar att behovet av extern rådgivning inom klientföretagen styrs även av vilken utvecklingsfas företagen befinner sig i. De allra minsta företagen använder oftast revisorn i samband med redovisning och deklaration. En av respondenterna använder sin revisor sparsamt och valde att istället köpa andra tjänster som deras revisionsbyrå erbjuder. Större bolag tenderar att efterfråga rådgivning i form av specialistkompetens. De är inte i lika stor behov av enklare frågor då de oftast har den kompetensen inom sitt egna företag.

Flertal faktorer kan avgöra formen av konsultation, en faktor kan vara perioden tjänsten erhålls. Samtliga respondenter ansåg att de behövde mer rådgivning under vissa perioder än andra. Dessutom kan slutsatsen dras att samtliga klientföretag anser att rådgivning är viktig vid tillväxt.

Det framkommer i studien att relationen mellan revisorn och klienten beror på klientens kunskapslucka och ju mer företaget är i behov av revisorn desto större roll får revisorn. Den bidragande faktorn för en god relation mellan revisorn och klienten handlar om förtroende. Samtliga respondenter upplever revisorn som en bollplank som de kan föra en dialog med.

## **6.2 DISKUSSION**

När studien inleddes var avsikten att försöka öka förståelsen för begreppet rådgivning i en revisionsbyrå. För en person som inte är insatt i hur revisionsbyråerna är strukturerade kan rådgivning uppfattas som en separat del av revisionsbyråernas arbete. Det är lätt att ta för givet att rådgivningsområdet är upplagt som revisionen, något som studien tillbakavisar. Rådgivningen är mycket mer komplex än vad det kan uppfattas för en utomstående person.

Innan studien inleddes var uppfattningen att tjänsterna som revisionsbyråerna tillhandahöll var relativt begränsade. Den generella bilden om revisionsbyråerna var att de huvudsakligen höll på med revision, men rådgivning ansågs även vara av lika stor vikt som revisionen.

Rådgivningen ansågs vara en separat tjänst där revisorn kunde välja att antingen arbeta med revision eller rådgivning. Dock är relationen mellan rådgivning och revision mycket mer komplex. Detta visade sig under intervjuerna, då respondenterna svarade på frågor kring rådgivningen på ett sätt som upplevdes missvisande. Respondenterna besvarade frågorna om rådgivning genom att diskutera om sina tjänster. Detta skapade en förvirring, då förväntningarna var att det skulle ges klara svar av respondenterna, vilket ledde till att studien tog en ny vändning om att försöka förstå varför svaren från respondenternas sida avvek från förväntningarna. Resultatet av detta blev en ny insikt om att rådgivningen inte är en separat del i verksamheten utan är kopplad till olika tjänster som revisionsbyråerna erbjuder.

Revisionsbyråerna erbjuder idag många tjänster vilket har lett till att de inte längre har en kärntjänst, dvs. revisionen utan de har flera kärntjänster som tidigare kunde benämnas kringtjänster. Tolkningen som kan göras av detta är att revisionsbyråerna strategiskt valt att utveckla sina produkter, de har valt att utnyttja den kompetens de har genom att erbjuda kringtjänster. Anledningen till att de gör detta är för att de ska kunna bli mer konkurrenskraftiga och ha större möjligheter att överleva som företag på lång sikt. Studien visar att revisionsplikts avskaffande inte kommer ha allt för stor effekt på revisionsbyråerna. Revisionen är inte det som håller upp hela revisionsverksamheten utan byråerna kan förlita sig på flera tjänster idag. Studien pekar på att revisionsbyråerna befinner sig mellan att vara revisionsbyråer och konsultföretag, därav är benämningen revisionsbyrå missvisande. Det kan vara farligt för revisionsbyråerna att tillhandahålla så många tjänster eftersom det kan leda till att fokuset kan skifta från den tidigare kärntjänsten, revision, till kringtjänster. Trots allt är revisionen orsaken till deras goda anseende i samhället och det är den som bidragit revisionsbyråerna möjligheten att marknadsföra de andra tjänsterna de erbjuder.

Idag har många intressenter stor tillit till revisorn, men genom att ge sig in i andra marknader och på så sätt försöka öka intäkterna, kan det leda till skandaler så som Enron och Worldcom. Detta har lett till att många blivit skeptiska till revisorn, vilket skadar deras varumärke, eftersom det är en bransch där förtroendet är centralt i arbetet.

Utifrån samtliga intervjuade revisionsrespondenter kan slutsatsen dras att regleringen kring revisionsbranschen har blivit striktare. Den uppfattning som även kan dras av studien är att det borde införas ännu hårdare regleringar från myndigheterna. Intrycket är att revisorerna inte granskas mycket och att de själva i stor grad bestämmer om det är lämpligt att ta sig an

uppdraget. Att revisorerna förhåller sig opartiska och självständiga kan även upplevas missvisande då relationerna till klientföretagen är oftast för nära, vilket kan leda till att revisorns oberoende skadas. Chansen att revisorn åker dit för jäv upplevs vara väldigt liten.

### **6.3 TEORETISKA IMPLIKATIONER**

Studien bekräftar att den teoretiska föreställningen är överens med praktiken, däremot är det lite mer komplex än vad som skrivs i den teoretiska föreställningen. Mycket av den teori som studien har utgått ifrån är inte lika uppdelad i praktiken utan den är mer sammanvävd. Dessutom upplevs teorierna vara riktade mot större revisionsbyråer, då flertal av de intervjuade byråerna tydliggjorde att huvudkontoret har mer hand om de större frågorna. Studien visar även att revisionsbyråerna har kommit olika långt i denna process, då vissa byråer har jobbat med dessa frågor under en längre tid medan andra byråer nyligen har påbörjat processen.

### **6.4 PRAKTISKA IMPLIKATIONER**

Den praktiska implikationen av studien handlar om vilken omfattning studieresultatet kan användas i verkligheten. Resultatet kan inte generaliseras eftersom studien inte innefattar tillräckligt många revisionsbolag. Däremot visar studien den förändring som branschen genomgår, dvs. att branschen i all större grad är beroende av tjänster som förr ansågs vara kringtjänster. Denna förändring drivs i största grad av revisionsbyråernas försök att kunna överleva i en bransch som det råder stor konkurrens. Slutligen visar studien att företagets fastslagna kurs är riktig och ligger i linje med både forskningen och den internationella trenden.

### **6.5 FORTSATT FORSKNING**

Förslag på fortsatt forskning är att utöka antalet respondenter från båda vinklarna dvs. större fokus på att intervjua ett flertal revisionsbyråer samt klientföretag. När det gäller revisionsbyråerna kan fokus läggas på att utreda om det förekommer någon skillnad geografiskt i Sverige på hur revisionsbyråerna förhåller sig till rådgivning- samt konsultationstjänster. Det hade även varit viktigt att kontakta huvudkontoren för respektive

revisionsbyrå för att ta reda på hur de strategiskt väljer att förhålla sig till den svenska marknaden. För klientföretagen kan fokus ligga på att utöka fler respondenter som befinner sig i olika företagsstadier dvs. att man lägger fokus i att välja ut företag som har olika företagsformer samt befinner sig i olika branscher. Detta ger möjligheten att kunna kartlägga vad för form av rådgivnings- och konsultationstjänster revisionsbyråerna väljer att erbjuda sina klientföretag och hur revisionsbyråerna förhåller sig till lagstiftningen. Dessutom kan en vidare studie inkludera en objektiv vinkel genom att intervjua andra företag som erbjuder rådgivnings- och konsultationstjänster, exempelvis banker eller konsultföretag.

## 8 KÄLLFÖRTECKNING

### Vetenskapliga Artiklar:

- Anon, (2005) *Accountants are vital to small businesses*, Accountant (Online)
- Arruñada, B., (1999), The provision of Non-Audit Services by Auditors: Let the market involve and decide, *International Review of Law and Economics*, Vol. 19, No. 4, 513-531
- Ashbaugh, H., LaFond, R., Mayhew, B.W., (2003), Do non audit services compromise auditor independence? Further evidence, *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 3, 611-639
- Bennett, R.J., Robson P.J., (1999) The use of external business advice by SMEs in Britain, *Entrepreneurship and Regional Development*, Vol. 11
- Blomstermo, A., Sharma, D., Sallis, J., (2006) Choice of foreign market entry mode in service firms. *International marketing Review*, vol. 23:2
- Churchill N.C., Lewis V.L., (1983) The Five Stages of Small Business Growth, *Harvard Business Review*, Vol. 3
- DeFond, L.M., Raghunandan, K., Subramanyam, K.R., (2002) Do Non-audit Services Fees Impair Auditor independence? Evidence from going concern audit opinion, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40
- Dopuch, N., King, R., Schwartz R., (2003) Independence in appearance and Fact: An experimental investigation, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20
- Elliot, R.K., Pallais, D.M., (1997) To market, To market we go, *Journal of Accountancy*, Vol. 184
- Fergusson, M.J., Seow G.S., Young, D., (2004) Nonaudit services and earnings management: UK evidence, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21
- Hill, J., Nancarrow, C., Wright, L.T., (1992) Lifecycles and crisis points in SMEs: a case approach, *Marketing Intelligence and Planning*, Vol. 20
- Kleinman, G., Palmon, D., (2001) Understanding Auditor-Client Relationships: A Multi-Faced Analysis, *Markus Wiener Publishers*, Princeton
- Mills, P.K., Margulies, N., (1980) Toward a Core Typology of Service Organizations, *Academy of Management Review*, Vol. 5
- O'Farrell, P.N., Moffat, L.A., Hitchens, D.M., (1993) Manufacturing demand for business services in core and peripheral region: *does flexible production imply vertical disintegration of business services?*, Vol. 27

- Simunic, D.A., (1984) *Auditing, Consulting, and Auditor Independence*, Blackwell Publishing on behalf of Accounting Research Center
- Wallerstedt, E., (2001) The emergence of the Big Five in Sweden, *European Accounting Review*, Vol.10
- Wallerstedt, E., (2003) *From Accounting to Professional Services: The Various Sources of the Swedish Auditing Field*, Stanford, USA
- Wennberg, I., (2004) *Dags att avskaffa revisionsplikten för små företag?*, Balans, Nr.2
- Williams, R., (2001) The client's role in the consulting relationship: is there "con" in consulting?, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16

### **Böcker:**

- Aktiebolagslagen (1975:1385)
- Bengtsson, L., Skärvad P.H. (2001) *Företagsstrategiska perspektiv*, tredje upplagan, Lund, Studentlitteratur
- Bryman, A., Bell, E. (2003) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Malmö, Liber AB.
- Echeverri, P., Edvardsson, B. (2002) *Marknadsföring i tjänsteekonomin*, Lund, Studentlitteratur
- Eliasson, A. (2006) *Kvantitativ metod från början*, Lund, Studentlitteratur
- Europeiska, Kommissionen. (2002/590/EG) *Kommissionens rekommendation om revisorns oberoende i EU: Grundläggande Principer*
- FAR, (1992) *Revision: vad är det?*, Stockholm, Auktoriserade revisorers service-AB
- FAR FÖRLAG, (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, Stockholm: FAR FÖRLAG
- FAR SRS FÖRLAG, (2008) *Samlingsvolymen 2009 Revision*, Stockholm: FAR SRS FÖRLAG
- Firth, M., (2009) *Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions*, Journal of Business & Accounting, Vol 29.
- Grönroos, C., (1987) *Marknadsföring I tjänsteföretag*, Göteborg, Elanders Graphic Systems AB

- Grönroos, C. (1991) *Strategic Management and Marketing in the Service Sector*, Lund, Studentlitteratur
- Grönroos, C. (1992) *Service Management*, Göteborg, ISL Förlag
- Grönroos, C. (2002) *Service Management och Marknadsföring: en CRM ansats*, Malmö, Liber Ekonomi
- Gummesson, E. (1979) *Marknadsföring och inköp av konsulttjänster*, andra upplagan, Stockholm, Gotab
- Handy, C., Covey, S., et al. (1998) *Rethinking the future*, Rowan Gibson
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P. (2005) *Principles Of Auditing, An Introduction to International Standards on Auditing*, Second Edition, Pearson Education Limited
- Jacobsen D.I. (2002) *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Lund, Studentlitteratur
- Johansson-Lindfors, M.B. (1993) *Att utveckla kunskap: om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*, Lund, Studentlitteratur
- Lindelöw, M. (2008) *Kompetensbaserad personalstrategi*, Falun, ScandBook AB
- Lundahl, U., Skärvad, P.H. (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund, Studentlitteratur
- Løwendahl B.R. (1997) *Strategic Management of Professional Service Firms*, Danmark, Handelshøjskolens Forlag
- Moberg, K. (2003) *Bolagsrevisorn*, andra Upplagan, Stockholm, Elanders Gotab
- Moberg, K. (2006) *Bolagsrevisorn*, tredje Upplagan, Stockholm, Elanders Gotab
- Murdick, R.G. (1990) *Service operations management*, Allyn and Bacon
- Norling, P. (1993) *Tjänstekonstruktion*, Karlstad, Högskoletryckeriet
- Nordic, I.S. (2004) *Revisorernas roller och oberoende*, Rapport till första AP-fonden, Stockholm, Nordic Investor Service AB
- Normann, R. (2000) *Service Management: ledning och strategi I tjänsteproduktion*, Kristianstad, Kristianstads Boktryckeri AB
- Olsson, H., Sörensen, S. (2007) *Forskningsprocessen*, Liber
- Patel, R., Davidson B. (2003) *Forskningsmetodikens grunder*, tredje upplagan, Lund, Studentlitteratur
- Rader, U. (2005) *Sälja Konsult Tjänster Handbok för ökad försäljning och ökad lönsamhet*, Björn Lundén Information AB

- Sharma, D.S., Sidhu, J. (2001) *Professionalism vs Commercialism: The Association Between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence*, Journal of Business Finance & Accounting, Vol 28
- Svanström, T. (2004) *Revisorn som rådgivare En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*, Umeå Universitet, Print & Media
- Thurén, T. (2007) *Vetenskapsteori för nybörjare*, Liber AB
- Trohammar, C.J. (2006) *Revision: En praktisk beskrivning*, Stockholm, Far Förlag
- Wollroth, S. (1994) *Tjänsteföretagens Internationalisering*, Stockholm, Industrilitteratur

### Rapporter & tidsskrifter

- Regeringens Proposition, (2000/01:146) *Om oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, Revisorlag (2001:883)
- Svensk författningssamling (SFS 2009:564), *Lag om ändring i revisorlagen*
- Statens Offentliga Utredning (SOU 2008:32), *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*
- Statens Offentliga Utredning (SOU 1999:43), *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

### Internet källor:

- [www.pwc.se](http://www.pwc.se)
- [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se)
- [www.deloitte.se](http://www.deloitte.se)
- [www.ey.se](http://www.ey.se)

### Personliga källor:

- Wärner Kenneth, KPMG, 2010
- Lindström Franz, Ernst & Young, 2010
- Skarpnord Johan, Grant Thornton, 2010
- Persson Ulf, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2010
- Sporrong Håkan, Sporrong & Eriksson, 2010
- Sjöstedt Anneli, Electra Gruppen AB, 2010



- Nielsen Rickard, Kallskänken AB, 2010
- Conradsson Jonas, Kompaniet, 2010

## **9 BILAGOR**

### **Bilaga 1 KPMG**

Kan du beskriva din roll i företaget?

Kan du beskriva vilken betydelse rådgivningen har i er firma?

Vad för typer av rådgivning erbjuder ni era klienter?

Kan du berätta om vilken skillnad du ser på den fristående rådgivningen och revisionsnära rådgivning?

Vad är det för slags utveckling rådgivning har genomgått på senare tid?

Har det skett en ökning eller är det konstant på rådgivningen när man kollar till antal företag som efterfrågar?

Hur ser konkurrensen ut jämfört med innan?

Vilken betydelse har den fristående rådgivningen i förhållande till revisionen?

Har ni som företag mer rådgivning än revision, eller är det jämnt fördelat?

Hur ser ni på den dubbla rollen som KPMG har, dvs. både som granskare och rådgivare åt samma företag?

Vad anser du om risken att en revisionsbyrå blir ekonomisk beroende av uppdragsgivaren genom rådgivning?

Anser du att det finns någon risk att er revisionsbyrå hamnar i ledningsposition i de företag som ni har som klienter?

## **Bilaga 2 E&Y**

Kan du förklara vilken betydelse rådgivning har för E&Y?

Vad är det för typ av vardaglig problemsrådgivning som skulle kunna förekomma i E&Y?

Vilken skillnad ser ni mellan den fristående rådgivningen och revisionsnära rådgivning?

Förekommer det mer revisionsrelaterad rådgivning än fristående rådgivning i E&Y?

Hur har E&Y förberett sig för revisionspliktens avskaffande?

Hur tror du framtiden ser ut för rådgivningen i samband med revisionspliktens avskaffning, kommer det att ske någon ökning?

Hur ser du på de dubbla roller som E&Y har, dvs. både som granskare och rådgivare?

Upplever ni att det finns någon skillnad i den fristående rådgivningen ni ger till revisionsklienter och ickerevisionsklienter?

Anser du att det finns någon risk för E&Y att hamna i en ledningsposition hos de klienter ni behandlar?

Hur prissätter ni era tjänster?

### **Bilaga 3 Grant Thornton**

Kan du beskriva vilken betydelse rådgivningen har för er firma?

Vad för typer av rådgivning erbjuder ni era klienter?

Vad för slags utveckling har rådgivningen genomgått på senare tid?

Vad beror denna ökning på (konsultation), är den relaterad till expansion eller överlevnad?

Vilken betydelse har den fristående rådgivningen i förhållande till revisionen?

Hur ser framtiden ut för rådgivningen enligt dig, både allmänt och för ert företag?

Hur ser du på de dubbla rollerna som er byrå kan ha, d.v.s. rådgivare och granskare åt samma företag?

Vad anser du om risken att er byrå blir ekonomiskt beroende av uppdragsgivaren genom rådgivning?

Anser du att det finns en risk att er byrå hamnar i en ledningsposition i de företag som ni har som klienter genom den ökande omfattningen av rådgivning?

## **Bilaga 4 Öhrlings PricewaterhouseCoopers**

Kan du beskriva vilken betydelse rådgivning har för er firma?

Har efterfrågan på rådgivning ökat?

Var går skiljelinjen mellan revisions rådgivning och den fristående rådgivningen?

Hur ser efterfrågan ut för den fristående rådgivningen?

Upplever du att det finns en skillnad när det gäller den fristående rådgivningen som ni ger till revisions- eller icke revisionsklienter?

Vad anser du om risken att er byrå blir ekonomiskt beroende av uppdragsgivaren genom rådgivning?

Anser du att det finns en risk att er byrå hamnar i en ledningsposition i de företag som ni har som klienter genom den ökande omfattningen av rådgivning?

Revisionspliktens avskaffande i relation till fristående rådgivning, kommer den bli avgörande i framtiden?

## **Bilaga 5 Sporrang & Eriksson**

Vad för typ av rådgivning ger ni till företag?

Kan du beskriva vad rådgivning är för dig?

Har det skett en ökning gällande fristående rådgivning?

Upplever ni att det finns någon skillnad på den rådgivning som ni ger till revisionsklienter samt ickerevisionsklienter?

Hur ser ni på den dubbla rollen som er byrå kan ha, både som granskare och rådgivare?

Hur prissätter ni er rådgivning?

Vad anser du om risken att er byrå blir ekonomisk beroende av uppdragsgivare genom den rådgivning ni ger till dem?

Kan ni känna att ni hamnar i en ledningsposition bland kunderna i och med att ni har den kunskapen och kännedom om kunderna?

## **Bilaga 6 Electra Gruppen AB**

Hur skulle du beskriva revisorns roll i ert företag? Är de en form av kontrollant eller en person som Ni kan diskutera frågor med? Är de tillräckligt insatt i Er bransch och Ert företag?

Hur upplever Ni att kommunikationen fungerar med revisorn? Får Ni information i god tid och hur får Ni informationen?

Anser Ni att det finns någon typ av relation mellan ert företag och er revisor i dagsläget?

Ni strider inte mot någon regel i och med att ni har haft samma revisor i 7 år?

Vad karaktäriserar en bra affärsrelation mellan ert företag och er revisionsbyrå?

Vad anser NI ligger inom ramarna för revisorns arbetsuppgifter och ansvarsområden? Är revisorns granskning tillräckligt omfattande eller är det någon del NI anser bör vara mer omfattande?

Revisorn utgör för många företag en viktig rådgivare, vad är Din bild av hur revisorn ska agera som rådgivare? Anser NI att den rådgivande rollen bör utökas mer och vad ska den då innehålla/omfatta?

Anlitar Ni revisorn för ytterligare tjänster utöver den lagstadgade granskningen?

Har Ni anlitat/ anlitar Ni i ditt företag någon annan extern ekonomisk rådgivningshjälp än revisorn/revisionsbyrån?

Har Ni upplevt en ökning av den externa rådgivning som ni får från Ernst & Young?

## **Bilaga 7 – Kallskänken AB**

Hur skulle du beskriva er relation med er revisionsbyrå? Är han tillräckligt insatt i Er bransch och Ert företag?

Hur upplever ni att kommunikationen fungerar med revisorn?

Får ni kontinuerlig information av revisorn?

Har ni haft samma revisor under alla dessa år eller har det varierat?

Vad består rådgivningen av?

Vad är rådgivning för dig?

Har ni fått rådgivning sedan allra första början?

Har du varje gång du har känt att här finns det möjlighet till att växa rådfrågat revisorn?

Hur länge har ni haft Sporrong som revisorn? Anser ni att relationen mellan dig och revisorn blir lite för nära? Blir inte objektiviteten för stark vid kanske eventuell byte av revisionsbolag

Har du några funderingar på att byta revisionsbyrå?

## **Bilaga 8 Kompaniet**

Vilken revisionsbyrå använder ni er av? Vad köper ni för tjänster?

Vad får ni för rådgivning?

Vad består rådgivningen av?





## Linnéuniversitet – kvalitet och kompetens i fokus

---

Den 1 januari 2010 gick Växjö universitet och Högskolan i Kalmar samman och bildade Linnéuniversitetet. Linnéuniversitetet är resultatet av en vilja att öka kvalitet, attraktionskraft och utvecklingspotential för utbildning och forskning, och spela en framträdande roll i samverkan med det omgivande samhället. Linnéuniversitetet erbjuder en attraktiv kunskapsmiljö med hög kvalitet och konkurrenskraftig kompetens.

Linnéuniversitetet är ett modernt internationellt universitet som betonar nyfikenhet, nytänkande och nyttiggörande. För oss är närhet till studenterna, världen och framtiden i fokus.

**Lnu.se**

Linnéuniversitetet

391 82 Kalmar/351 95 Växjö

Telefon 0772-28 80 00