

Kundnöjdhet i revision

En jämförelse mellan företag som reviderats av Big Four och företag som reviderats av någon annan revisionsbyrå.

The need for auditing originates from the agency problem that arises due to the separation of ownership and control in companies. The purpose of the audit is to increase credibility of the financial statements that management uses to communicate with owners and other stakeholders. In order for the audit to fulfill its purpose a certain level of quality needs to be obtained. The auditor can also be seen as a provider of a commercial service in which service quality is important. Audit quality can thus be separated into technical quality, which is defined as the probability that the auditor both discovers and reports a breach in the client's accounting system, and service quality, which relates to the provision of services in general. A common notion is that large auditing firms such as the Big Four maintain a higher technical quality than smaller firms. This thesis assumes that companies choose to be audited by a Big Four auditor because the technical quality is of importance to them. The purpose of the study is to gain insights into what makes a company choose one auditing firm over another and most importantly if the choice is affected by the company's attitude towards technical quality. Since the auditing firms are hired and paid by the client, their survival depends on their ability to satisfy the client. Therefore it is important to understand the factors that drive client satisfaction. This study investigates differences in how quality attributes identified in previous studies affect client satisfaction among firms audited by the Big Four and firms audited by other auditing firms. Data is collected through a survey and analyzed statistically. The results show no difference in the relative importance of technical quality and service quality between the two groups of companies. However, they indicate that factors related to technical quality affect client satisfaction to a larger extent among firms audited by the Big Four than among other firms. This points to that auditor choice is affected by companies' attitude towards technical audit quality.

Keywords: auditor choice, audit quality, Big Four, client satisfaction,

Författare: Emma Insulander, 20821
Ulrika Ljungkvist, 20641

Handledare: Kenth Skogsvik

Framläggning: 18 december, 2009

Vi vill rikta ett stort tack till professor Kenth Skogsvik för inspiration och god handledning under uppsatsarbetet.

Vi vill också tacka auktoriserad revisor Bo Ribers för värdefulla synpunkter och hjälp med utskrift av enkäter. Slutligen vill vi tacka KPMG för finansiellt stöd i samband med enkätutskicken.

Innehållsförteckning

1	Inledning	5
1.1	Bakgrund	5
1.2	Syfte, hypotes och frågeställning	7
1.3	Genomförande.....	8
1.4	Avgränsningar.....	8
1.5	Disposition	9
2	Teoretisk referensram	10
2.1	Vad innebär revision?	10
2.1.1	Revisionsprocessen.....	10
2.2	Revisionskvalitet	11
2.3	Kundnöjdhet.....	13
2.4	Vem är revisionens kund?.....	14
2.5	Faktorer	15
2.5.1	Teknisk kvalitet	16
2.5.2	Tjänstekvalitet.....	21
2.5.3	Andra faktorer som kan påverka kundnöjdheten	22
3	Metod	24
3.1	Definitioner	24
3.1.1	Revisionskvalitet	24
3.1.2	Kundnöjdhet	24
3.1.3	Revisionens kund	24
3.2	Datainsamling	25
3.3	Faktorer	26
3.3.1	Teknisk kvalitet	27
3.3.2	Tjänstekvalitet.....	30
3.3.3	Kontrollvariabler	32
3.4	Analysens upplägg.....	33
3.5	Reliabilitet	34
3.6	Validitet och generaliserbarhet.....	35
4	Resultat.....	36

4.1	Svarsfrekvens och bortfall.....	36
4.2	Beskrivande mått och korrelationer	36
4.3	Multipel regressionsanalys	39
5	Diskussion.....	43
6	Slutsats	47
7	Förslag till vidare forskning.....	48
	Referenser	49

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Revision som fenomen är i grund och botten en lösning på det agentproblem som uppstår i och med att ägandet i många företag är skilt från kontrollen (Dunn, 1996). Även i ägarledda företag kan ett agentproblem sägas uppstå eftersom företag i regel har fler intressenter utöver ägarna, såsom kreditgivare, anställda och samhället i stort. Genom de finansiella rapporterna ska företaget informera ägare och andra intressenter om företagets verksamhet, resultat och finansiella ställning (Öhman, 2005) och intressenterna måste kunna lita på att denna information inte är missvisande (FAR SRS, 2006). Revisorns¹ roll är att kvalitetssäkra informationen och ge rapporterna ökad trovärdighet (FAR SRS, 2006) och på så sätt skapa affärsmässig och social trygghet i samhället (Öhman, 2005).

För att revision ska efterfrågas krävs emellertid att marknaden tror att sannolikheten att revisorn både upptäcker och rapporterar väsentliga fel är större än noll (Watts & Zimmerman, 1986). DeAngelo (1981) benämner denna sannolikhet revisionskvalitet. I denna uppsats används begreppet *teknisk kvalitet*. Det kan alltså sägas att revisionen måste hålla en viss teknisk kvalitet för att fylla sitt syfte. Problemet är att det i praktiken är mer eller mindre omöjligt att avgöra vad som utgör god teknisk kvalitet i revision (Wooten, 2003) eftersom det enda observerbara resultatet av en revision är revisionsberättelsen, vilken följer en schablonutformning och i de flesta fall är utan anmärkning (Francis, 2004). En revisor kan genomföra en revision av låg teknisk kvalitet och varken upptäcka eller rapportera några fel, men så länge inga väsentliga fel uppdagas i efterhand kommer den låga kvaliteten förbli oupptäckt (Wooten, 2003). På grund av svårigheten att direkt observera teknisk revisionskvalitet försöker forskare identifiera olika substitut för eller indikatorer på denna (se t.ex. Carcello, 1992; Duff, 2009; Schroeder, 1986; Sutton, 1993; Warming-Rasmussen & Jensen, 1998). Kvalitetsfaktorer som identifierats är exempelvis revisorns oberoende, att revisorn genomför revisionen med en professionellt skeptisk inställning samt omfattningen av och kvaliteten på revisionsbevisen.

¹ Det föreligger ett nära samband mellan begreppen revisor och revisionsbyrå. I enlighet med andra studier om val av revisor (t.ex. Beattie & Fearnley, 1995) används därför begreppen med samma innebörd i denna uppsats. I den enkät som används i studien görs dock en distinktion mellan revisor och revisionsbyrå för att undvika missförstånd hos respondenterna.

Ett dilemma som revisorn står inför är att flera av revisionens intressenter kan ses som revisionens kunder. Användarna av de finansiella rapporterna är de som har nytta av revisionen och därför efterfrågar den, medan de reviderade företagen, klienterna, är de som i praktiken anlitar och betalar revisorn (Sutton, 1993; Öhman, 2005). Många av de tidigare studierna inom ämnet revisionskvalitet använder därför ett kvalitetsbegrepp som sträcker sig längre än DeAngelos (1981) definition och inkluderar även faktorer relaterade till *tjänstekvalitet* (Duff, 2009). Anledningen till detta är att företagen kan ha andra uppfattningar om vad som utmärker en bra revision än användarna. Det är företagets anställda som förväntas vara revisorn behjälpliga under revisionsprocessen, något som kan vara både tidskrävande och distraherande. Kanske är det viktigare för företagsledningen att få en smidig revision med hög tjänstekvalitet än en revision där sannolikheten att eventuella fel upptäcks och rapporteras av revisorn är stor.

Frågan är vems önskemål revisorn ska uppfylla. För att revision ska fortsätta att efterfrågas måste användarna anse att den uppfyller sitt syfte, det vill säga håller en viss teknisk kvalitet. Än så länge är det dock klienterna som anlitar, betalar och kan avsätta revisorn. Revisionsbranschen är utsatt för konkurrens som vilken annan tjänsteverksamhet som helst och revisionsbyråernas överlevnad hänger på att de kan generera intäkter från revisionsarvoden (Sanchez m.fl., 2005). Revisionsarvodena beror i sin tur på revisionsbyråernas förmåga att behålla klienter samt knyta till sig nya. Därför är det viktigt att ställa frågan vad det är klienterna efterfrågar. Om detta överensstämmer med vad användarna efterfrågar uppstår inget problem för revisorn. Det är när önskemålen skiljer sig åt som svårigheter uppkommer. Det kan argumenteras att om företagen vet sitt eget bästa vill även de ha en revision av hög teknisk kvalitet. Revision bidrar bland annat till att sänka ägarnas avkastningskrav (Hellman, 2008) och att underlätta företagens kapitalanskaffning (Brännström & Johansson, 2005). Företagen förlorar således på låg teknisk kvalitet eftersom detta i längden kan göra att efterfrågan på revision upphör för att den inte fyller sitt syfte. Om företagen däremot vill ha en revision av lägre teknisk kvalitet, för att en sådan kan vara mindre krävande för företaget, uppstår svårigheter för revisorn som tvingas arbeta mot två motstridiga önskemål.

Ett vanligt sätt att undersöka vad kunder efterfrågar är att titta på vad som påverkar kundnöjdhet (Anderson m.fl., 1994; Behn m.fl., 1997; Edvardsson m.fl., 1998). Behn m.fl. (1997) undersöker vilka av de i revisionslitteraturen identifierade kvalitetsfaktorerna som påverkar nöjdheten med revisionen. De företag som ingår i studien är sådana som revideras av någon av de stora revisionsbyråerna som dominerar den internationella revisionsmarknaden, idag kallade Big Four². Är det samma faktorer som påverkar nöjdheten hos företag som valt att revideras av Big Four som hos företag som valt att revideras av någon annan revisionsbyrå? Att undersöka detta kan öka förståelsen för varför ett företag väljer en viss revisor framför en annan.

En vanligt förekommande uppfattning är att stora revisionsbyråer håller högre teknisk kvalitet på sina revisioner än mindre byråer (se t.ex. Francis, 2004; Wooten, 2003). Enligt forskning på området tycks det finnas ett positivt samband mellan storlek och teknisk revisionskvalitet, både avseende faktisk kvalitet och uppfattad kvalitet. Framför allt visas indikationer på att Big Four håller en högre teknisk kvalitet på sina revisioner än andra revisionsbyråer (Wooten, 2003).

1.2 Syfte, hypotes och frågeställning

Genom att undersöka skillnader i vilka kvalitetsfaktorer som påverkar kundnöjdheten mellan företag reviderade av någon av Big Four och företag reviderade av andra revisionsbyråer är syftet med denna uppsats att få en ökad förståelse för vad som ligger bakom företags val av revisor. Påverkas företagens val av hur de ställer sig till teknisk revisionskvalitet?

Uppsatsens övergripande hypotes är att företag som väljer att revideras av Big Four gör det för att de anser att det är viktigt att revisionen håller hög teknisk kvalitet och att de företag som låter sig revideras av någon annan gör så för att de inte anser denna typ av revisionskvalitet vara viktigt.

² Ursprungligen benämndes de Big Eight, senare Big Six och Big Five. Idag har de reducerats till Big Four på grund av fusioner mellan företagen samt Arthur Andersens fall i samband med Enronskandalen. Big Four utgörs av Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

Ovanstående syfte och hypotes leder fram till följande frågeställning:

Finns det skillnader i vilken typ av kvalitetsfaktorer, sådana relaterade till teknisk kvalitet eller sådana relaterade till tjänstekvalitet, som påverkar nöjdheten med revisionen hos företag som valt att revideras av Big Four jämfört med företag som valt att revideras av någon annan revisionsbyrå?

Påverkar den tekniska kvaliteten nöjdheten i större utsträckning hos företag reviderade av Big Four än hos andra företag?

1.3 Genomförande

I denna uppsats används en kvantitativ ansats. Ett antal av de i tidigare forskning identifierade kvalitetsfaktorerna utvärderas av företag med den senast genomförda revisionen i åtanke. Faktorerna sätts i relation till företagets helhetsupplevelse av revisionen, mätt som kundnöjdhet. Data till studien samlas in genom en enkätundersökning. Genom statistiska metoder analyseras faktorernas påverkan på kundnöjdheten, samt eventuella skillnader mellan de två grupperna av företag.

1.4 Avgränsningar

Idag finns ett flertal former av revision (FAR SRS, 2006). Denna uppsats inriktar sig emellertid endast på kvalitet inom räkenskaps- och förvaltningsrevision av svenska aktiebolag. Samtliga företag som ingår i studien har en balansomslutning överstigande 41,5 MSEK. Bakgrunden till denna storleksgräns är att revisionsplikten i Sverige sannolikt kommer att avskaffas för små företag inom en relativt snar framtid. Företag av den valda storleksordningen kommer i många fall fortfarande att omfattas av revisionsplikten³ och slutsatserna som kan dras för dessa företag kommer att vara relevanta och användbara även vid ett avskaffande av revisionsplikten för små företag. Storleksgränsen motiveras också av att det bör vara ett reellt alternativ för samtliga

³ Minst två av följande kriterier ska vara uppfyllda för att företaget fortfarande ska omfattas av revisionsplikten: Balansomslutning > 41,5 MSEK (4,4 MEUR), nettoomsättning > 83 MSEK (8,8 MEUR), antal anställda > 50.

företag som ingår i studien att anlita Big Four. Begränsade ekonomiska resurser ska inte påverka valet av revisor, varför mindre företag där detta är mer sannolikt utesluts ur studien.

Tidsmässigt avser uppsatsen att undersöka läget vid den senast genomförda revisionen. Eftersom endast aktiva aktiebolag inkluderas i studien innebär detta revisionen avseende räkenskapsåret som avslutades 31 december 2008 eller, i de fall företagen har brutet räkenskapsår, senast 31 augusti 2009.

1.5 Disposition

Fortsättningen av uppsatsen disponeras enligt följande. *Kapitel två* utgör uppsatsens teoretiska referensram. Kapitlet inleds med en beskrivning av vad revision innebär. Därefter presenteras begreppen revisionskvalitet och kundnöjdhet utifrån tidigare litteratur på områdena, följt av en redogörelse för vem som kan betraktas som revisionens kund utifrån olika perspektiv. Efter detta presenteras bakgrund till de faktorer uppsatsen avser att undersöka.

I *kapitel tre* beskrivs uppsatsens metod. Detta kapitel bör läsas med nära koppling till den teoretiska referensramen presenterad i kapitel två. Kapitlet inleds med uppsatsens definitioner av nyckelbegreppen revisionskvalitet, kundnöjdhet och revisionens kund och fortsätts sedan med att beskriva datainsamlingen. Därefter följer en redogörelse för hur faktorerna operationaliseras i enkätfrågor eller mäts på annat sätt. Sedan presenteras upplägget för den statistiska analysen. Avslutningsvis förs en diskussion kring studiens reliabilitet, validitet och generaliserbarhet.

I *kapitel fyra* presenteras resultaten av den statistiska analysen i text- och tabellform. I *kapitel fem* diskuteras uppsatsens frågeställning och övergripande hypotes utifrån resultaten från den statistiska analysen. De slutsatser som dras presenteras i *kapitel sex*. Uppsatsen avslutas i *kapitel sju* med författarnas förslag till vidare forskning.

2 Teoretisk referensram

2.1 Vad innebär revision?

“Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning” (FAR SRS, 2006, s. 19). I aktiebolag och andra företagsformer där ägarnas ekonomiska ansvar är begränsat ställs särskilda krav på hur företagets finansiella resultat och ställning redovisas för utomstående. Det är styrelsen och VD som har ansvaret för denna redovisning samt för förvaltningen av bolaget. Syftet med revision är inte att förse företagets intressenter med ytterligare ekonomisk information utöver vad som publiceras i årsredovisningen (Dunn, 1996). Det primära syftet är att revisorn säkerställer att årsredovisningen är upprättad i enlighet med gällande regler och att den ger en rättvisande bild av företagets finansiella resultat och ställning (FAR SRS, 2009). Att användare av årsredovisningen kan förlita sig på den publicerade informationen är en förutsättning för ett fungerande näringsliv (FAR SRS, 2006).

2.1.1 Revisionsprocessen

Planering

I planeringsfasen lägger revisorn mycket tid på att få förståelse för klientens verksamhet och identifiera risker som kan leda till väsentliga fel i årsredovisningen (FAR SRS, 2006). Revisorn måste också sätta sig in i företagets befintliga redovisnings- och internkontrollsystem (RS 400). Genom att analysera risker, redovisningssystem och internkontroll får revisorn ett bra underlag för att planera granskningen av klientföretaget så att den koncentreras till de områden där risken för väsentliga fel är störst (FAR SRS, 2006).

Granskning

Syftet med granskningen är att samla in underlag för de uttalanden som revisorn gör i revisionsberättelsen (FAR SRS, 2006). Underlagen utgör så kallade revisionsbevis och ska inhämtas genom en lämplig kombination av granskning av klientföretagets kontroller och substansgranskning (RS 500). Granskning av kontroller innebär att revisorn skaffar bevis för att redovisnings- och internkontrollsystemen är utformade på ett lämpligt sätt och är effektiva.

Substansgranskning innebär att revisorn granskar olika resultat- och balansposter och de transaktioner som gett upphov till dessa poster (FAR SRS, 2006).

Revisionsberättelsen

Målet med revisionen är att revisorn uttalar sig om årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och VD:s förvaltning i en revisionsberättelse (FAR SRS, 2006). Detta är den enda rapporten från revisorn som görs offentlig. I revisionsberättelsen ska revisorn ta ställning till om årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen och tillstyrka eller avstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställs, att vinsten (eller förlusten) disponeras enligt det förslag som finns i förvaltningsberättelsen samt att styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet (aktiebolagslag (2005:551)). Så länge revisorn inte har någonting att anmärka på följer revisionsberättelsen en standardutformning (FAR SRS, 2006). En sådan kallas ren revisionsberättelse.

2.2 Revisionskvalitet

I efterdyningarna av redovisningsskandaler såsom Enrons fall har det blivit vanligt att revisionen kritiserats och att revisionskvaliteten ifrågasätts (Francis, 2004). Även om revisionskvalitet diskuteras vitt i forskningen finns ingen generellt tillämpad definition på vad det innebär (se t.ex. Duff, 2009; Shroeder, 1986). En forskare som formulerar en definition av revisionskvalitet är DeAngelo (1981). Enligt henne är revisionskvalitet marknadens gemensamma bedömning av sannolikheten att revisorn både upptäcker väsentliga fel i klientens redovisning och rapporterar dessa i revisionsberättelsen. Sannolikheten för upptäckt beror enligt DeAngelo (1981) på revisorns tekniska kunnande, revisionsförfarandet, omfattningen av stickprovskontroller med mera, vilket Duff (2009) sammanfattar i ordet kompetens. Givet att ett fel upptäcks är sannolikheten att revisorn rapporterar felet ett mått på revisorns oberoende gentemot klienten (DeAngelo, 1981). Ruiz-Barbadillo m.fl. (2004) tillämpar DeAngelos (1981) definition när de undersöker sambandet mellan revisionskvalitet och sannolikheten att ett företag med finansiella problem erhåller en revisionsberättelse där revisorn uttrycker tveksamhet till företagets fortlevnad. Även Francis (2004) använder denna definition men undersöker

förekomsten av låg kvalitet genom att anta att revisionskvalitet är omvänt relaterat till felaktigt genomförda revisioner (audit failures).

Även om revisionskvalitet definieras är det svårt att bedöma vad som utgör god kvalitet i revision (Wooten, 2003), särskilt eftersom det enda observerbara resultatet av en revision är revisionsberättelsen (Francis, 2004). Eftersom revisionskvalitet inte är observerbar har forskare försökt ta fram substitut för eller indikatorer på revisionskvalitet. Att utvärdera revisionskvalitet är kostsamt och det finns en trade-off i att förlita sig på attribut som är mindre kostsamma att observera men som kanske inte är perfekt korrelerade med revisionskvalitet (DeAngelo, 1981).

En viktig utveckling i forskningen kring revisionskvalitet bygger på antagandet att det finns skillnader i kvalitetsnivåer och att dessa kan urskiljas genom att jämföra olika grupper av revisorer. Francis (2004) gör en första uppskattning av skillnader i revisionskvalitet genom att skilja på de revisioner som når upp till de legala och professionella minimikraven och de som inte gör det. Övrig forskning inom området antar implicit att all revision, förutom vid felaktigt genomförda revisioner, når upp till miniminivån och fokuserar på skillnader i kvalitet över denna lägsta godtagbara nivå.

Revisionskvalitet betyder olika saker för olika personer (Wooten, 2003) och uppfattningar har kommit att spela en stor roll inom forskningsområdet (Francis, 2004). Flera forskningsansatser har varit att undersöka hur olika intressenter uppfattar revisionskvalitet. Warming-Rasmussen och Jensen (1998) skriver att en växande uppfattning inom revisionsforskning är att den enda gångbara definitionen av kvalitet är kundens. De uppmärksammar dock problemet med att revisionen har flera tänkbara kunder och deras undersökning kartlägger vilka faktorer de tre intressentgrupperna användare, klienter och revisorer uppfattar som viktiga för revisionskvalitet. Även Carello m.fl. (1992) genomför en studie där de tre gruppernas olika uppfattningar av vilka faktorer som är relaterade till kvalitet undersöks.

Att det inte framkommit någon enhetlig definition av revisionskvalitet är enligt Sutton (1993) inte förvånande eftersom de olika aktörerna på revisionsmarknaden ofta har motstridiga roller. Sutton (1993) refererar till Moizer som skriver att de intressenter som inte direkt kan observera

revisionsprocessen, det vill säga användarna av de finansiella rapporterna, ofta kommer använda kvalitetsmått som utvärderar slutprodukten. Företagen som revideras och bättre kan följa revisorns arbete kommer använda mått som utvärderar revisionsprocessen. Schroeder m.fl. (1986) genomför en studie bland medlemmar i revisionskommittéer vars resultat är i linje med Moizers resonemang. Resultaten visar att respondenterna tycker faktorer hänförliga till revisionsteamet, alltså revisionsprocessen, är viktigare för kvaliteten än faktorer hänförliga till revisionsbyrån som helhet, vilket relaterar till slutprodukten (Sutton, 1993).

Duff (2009) benämner de faktorer som traditionellt betraktas som avgörande för revisionskvaliteten teknisk kvalitet. I centrum för denna kvalitet står kompetens och oberoende. Det är emellertid inte bara den tekniska kvaliteten som påverkar revisionskvaliteten. Enligt Duff (2009) är även tjänstekvalitet viktigt för att revisionsbyråerna ska kunna generera tillräckliga revisionsarvoden och därigenom attrahera kompetenta medarbetare och bibehålla kvalitetsnivån. Med tjänstekvalitet avser Duff (2009) sådant som visat sig vara viktigt för tjänsteleverantörer i allmänhet, exempelvis tillgänglighet och personlig service (Hellman, 2008). Att tjänstekvalitet är viktigt för revisionskvalitet verifieras av de tidigare studier som gjorts på området, där kvalitetsbegreppet ofta sträcker sig längre än DeAngelos (1981) definition av revisionskvalitet som bestående av kompetens och oberoende och också inkluderar aspekter av tjänstekvalitet (Duff, 2009).

2.3 Kundnöjdhet

Företag som uppnår hög kundnöjdhet uppvisar högre ekonomiska vinster (Anderson m.fl., 1994). Kundnöjdhet är därför ett tema som får stor uppmärksamhet i litteraturen. Framför allt ligger forskarnas intresse i kundnöjdhetens samband med kvalitet (Edvardsson, 1996). Det tycks finnas en gemensam uppfattning bland forskare att en tjänsts kvalitet och kundnöjdhet är två skilda begrepp, som dock har ett starkt samband (Taylor & Baker, 1994). Flera argument för att särskilja de två begreppen har framkommit varav ett av de främsta är att kunder kan ha klara kvalitetsuppfattningar utan att någon gång köpt eller nyttjat tjänsten medan nöjdhet kräver en verklig upplevelse (Edvardsson, 1996). En annan uppfattning är att det finns fler krafter som kan

påverka kundnöjdhet än vad som påverkar kvalitet (Rust & Oliver, 1994 se Taylor & Baker, 1994).

En del forskare uttrycker att tjänstekvalitet är en jämförelse mellan förväntad och upplevd tjänst (Edvardsson m.fl., 1998). Rätt kvalitet uppnås när kundens förväntningar uppfylls. Problemet med detta synsätt är att kvaliteten kan förbättras inte bara genom att förbättra upplevelsen utan också genom att sänka kundens förväntningar. I sådana fall höjs nivån på tjänstens kvalitet utan att själva tjänsten förändrats.

Denna syn ifrågasätts av allt fler forskare (Edvardsson, 1996). Istället är det vanligt att se ett utvärderingsmått, kundnöjdhet, som summan av kundens förväntningar och avvikelser därifrån där kvalitet endast är en av flera påverkande faktorer (Anderson m.fl., 1994; Edvardsson, 1996; Edvardsson m.fl., 1998). Kundnöjdhet definieras alltså som hur väl kundens förväntningar uppfylls; ju bättre kundens förväntningar uppfylls desto mer ökar kundnöjdheten.

2.4 Vem är revisionens kund?

För att kunna undersöka kundnöjdhet är det av vikt att reflektera över vem som är revisionens egentliga kund. Revisionens intressenter kan delas in i tre grupper; användare av finansiella rapporter (bland andra ägare och kreditgivare), klienter (det reviderade företaget) och revisorer (Sutton, 1993). Formellt utses revisorn av ägarna, men i praktiken är det ledningen för företaget som revideras som både anlitar och betalar revisorn (Öhman, 2005). Samma ledning har också möjlighet att avsätta revisorn. Eftersom revisionen i huvudsak efterfrågas av andra än de som direkt betalar för tjänsten gäller enligt Sutton (1993) inte de traditionella ekonomiska sambanden om utbud och efterfrågan för revisionstjänsten. Klienten är ofta en ofrivillig deltagare på revisionsmarknaden, ålagd av lagstiftning att anlita en revisor.

Det finns olika uppfattningar kring vem som är revisionens egentliga kund. Wilcox och Discenza (1994) skriver att revisorer ofta förväxlar klienten med kunden. Den verkliga kunden är den som använder de finansiella rapporterna för att fatta beslut om investeringar, utlåning och annat. Även Zeff (1987) skriver att revisionsbyråerna felaktigt refererar till företagen som

kunder. Trots att revisionen primärt ska gagna användarna fokuserar revisionsbyråerna mer på att attrahera och behålla klienter än på att förstå hur de finansiella rapporterna används och att utbilda sina anställda i sund redovisningspraxis.

Eklöv (1998) refererar till ISO 9004-2, där en kund definieras som ”mottagaren av en vara eller tjänst” (s. 129). Med utgångspunkt i denna definition kan både användarna och klienterna betraktas som revisionens kunder. Exempelvis Carcello m.fl. (1992) använder begreppet kund om både klienten och användarna. Edvardsson m.fl. (1998) sluter sig till definitionen av kund som den som mottar varan eller tjänsten men tillägger att kunden ofta är den som också själv bidrar aktivt till att tjänsten kommer till. Med detta tillägg utesluts användarna, som endast erhåller tjänstens slutprodukt, ur kundbegreppet. Det är dessutom klienten som står som formell uppdragsgivare på kontraktet och som bär den direkta kostnaden för revisionen, precis som för andra tjänster som företaget köper (Hellman, 2008). Detta bör enligt Hellman (2008) ”... kunna skapa en förväntan hos klienten om att få något i utbyte” (s. 67).

Klienternas uppfattning att revisionen ska vara till nytta även för dem gör att revisorn måste göra avvägningar mellan god service ur ett klientperspektiv och att vara aktieägarnas företrädare och övervaka alla väsentliga avvikelser från regelverket. En försvårande omständighet är att revisorns kontakter med användarna är formella, opersonliga och sällan förekommande medan kontakterna med klienten ofta är informella och personliga under hela revisionsprocessen (Öhman, 2005). Det är möjligt att aktieägarna på grund av att de uppfattar en viss distans till revisorn har svårt att i praktiken leva upp till rollen som kravställare och därför kan det falla sig naturligt att klienterna tar på sig denna roll istället (Hellman, 2008). Att ägarna formellt utser revisorn kan inte väga upp att klienten i praktiken har möjlighet att både anlita och avsätta revisorn (Öhman, 2005).

2.5 Faktorer

De substitut för eller indikatorer på revisionskvalitet som identifierats i tidigare forskning benämns här kvalitetsfaktorer. För att underlätta analys av resultat i undersökningar som denna kan dessa delas in i två grupper: faktorer som anses påverka revisionskvaliteten från de externa

användarnas perspektiv som den definieras av DeAngelo (1981), kallad *teknisk kvalitet*, och faktorer som skapar *tjänstekvalitet* (Duff, 2009). Dessa sistnämnda faktorer är sådana som är viktiga för tjänsteleverantörer i allmänhet, men som representeras av specifika företeelser i revision. Både teknisk kvalitet och tjänstekvalitet är nödvändigt för hög revisionskvalitet.

Utöver kvalitetspåverkande faktorer finns även faktorer som tenderar att påverka nöjdhet inom revision, utan att nödvändigtvis påverka revisionskvaliteten, exempelvis klientens storlek (Behn m.fl., 1997).

2.5.1 Teknisk kvalitet

Erfarenhet av klient

En revisor väljs vanligtvis till en mandatperiod på fyra år (FAR SRS, 2006). I aktiebolagslagen finns inget som hindrar att en revisor väljs om till ytterligare mandatperioder. Enligt EG-rekommendationen om revisorers oberoende i EU ska dock den huvudansvarige revisorn för revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse bytas ut inom sju år.

När en revisor har ett långvarigt uppdrag hos en klient leder det till en djupare förståelse för företagets situation och verksamhet, vilket är viktigt för att kunna utföra en effektiv och tillförlitlig revision (Ruiz-Barbadillo m.fl., 2004). Eklöv (1998) refererar till Knapp som finner tendenser på att kvalitet i revision beror på den tid en revisor innehaft ett uppdrag. Knapps studie visar att felaktiga uttalanden i revisionsberättelsen förekommer oftare i revisioner där revisorn haft uppdraget under tre år eller mindre. Carcello m.fl. (1992) finner att erfarenhet av klienten är den faktor som företag, revisorer och användare av finansiella rapporter uppfattar som viktigast för revisionskvalitet. Författarna preciserar erfarenhet som att revisionsbyrån samt nyckelpersoner i revisionsteamet har minst två till tre års erfarenhet av klienten. Behn m.fl. (1997) undersöker hur de faktorer Carcello m.fl. (1992) identifierat som viktigast för revisionskvaliteten påverkar nöjdheten hos klienter till Big Six⁴. Faktorn erfarenhet visar sig ha ett positivt samband med kundnöjdhet. Även Duff (2009) identifierar erfarenhet av klienten som

⁴ Idag benämnda Big Four, se avsnitt 1.2

en kvalitetsfaktor och konkretiserar erfarenheten som att partnern på uppdraget genomfört revisionen av klienten de senaste tre åren.

Branschspecialisering

Enligt RS 310 ska revisorn skaffa sig tillräcklig kunskap om klientens verksamhet för att på ett lämpligt sätt kunna bedöma risker och identifiera problem, planera och genomföra revisionen effektivt och ändamålsenligt, utvärdera revisionsbevis och ge klienten bättre service. Detta inkluderar såväl allmän kunskap om samhällsekonomin och klientens bransch som specifik kunskap om hur klientens verksamhet drivs. Branschspecifika förhållanden som kan påverka klientens affärer, och därmed revisionen, är till exempel affärsrisk, särskilda tillämpningar och problem i redovisningen, regelverk och föreskrifter samt konkurrensläget. Kunskapen kan bland annat inhämtas från tidigare erfarenhet av företaget och branschen.

Genom djupintervjuer med representanter för revisionens externa intressenter identifierar Warming-Rasmussen och Jensen (1998) 15 kvalitetsfaktorer, varav en är branschkunskap. Författarna konstaterar att framför allt aktieägarna anser att revisorn behöver viss kunskap om klientens bransch för att på ett tillfredsställande sätt kunna kvalitetssäkra informationen i årsredovisningen.

Enligt Carcello m.fl. (1992) är branschspecialisering den faktor som uppfattas som näst viktigast för revisionskvalitet. I deras studie konkretiseras faktorn dels som att medlemmarna i revisionsteamet är kunniga inom klientens bransch och dels som att revisionsbyrån har andra klienter inom samma bransch. Behn m.fl. (1997) finner ett positivt samband mellan branschspecialisering och kundnöjdhet.

Engagemang av senior revisor

Schroeder m.fl. (1986) gör en enkätundersökning bland medlemmar i revisionskommittéer där respondenterna får bedöma hur stor påverkan de anser att 15 olika faktorer har på revisionskvalitet. Ett antal partners på revisionsbyråer får dessutom utvärdera hur viktiga de tror att revisionskommittéerna finner de 15 faktorerna. Medlemmarna i revisionskommittéerna rankar

engagemang av senior revisor (partner eller manager) som viktigast för revisionskvalitet, medan partnerna tycks underskatta betydelsen av denna faktor. Även Carcello m.fl. (1992) finner att engagemang av seniora revisorer anses öka revisionskvaliteten. Faktorn konkretiseras som att partner eller annan senior revisor är aktiv på uppdraget och gör frekventa besök hos företaget. Behn m.fl. (1997) finner att aktivt engagemang av seniora revisorer är positivt relaterat till kundnöjdhet.

Revisions- och redovisningskunskaper

En förutsättning för att revisorer ska anses professionella är dels att det krävs specifik kunskap inom redovisning och revision för att bli revisor och dels att denna kunskap kan garanteras (Cassel, 1996). För att kunna bli kvalificerad revisor, det vill säga godkänd eller auktoriserad, ställs till exempel särskilda krav på utbildning och praktisk arbetserfarenhet (FAR SRS, 2006). Det är avgörande att den samlade kunskapen inom revisionsteamet är tillräcklig för uppdragets utförande och de formella kraven fungerar som en garanti för marknaden (Cassel, 1996).

Inom revision krävs, utöver tekniska redovisningskunskaper, att revisorn använder sitt professionella omdöme (FAR SRS, 2006). Revisorn behöver göra en grundläggande rimlighetsbedömning av vad som är väsentligt, det vill säga vilken information som om den utelämnas eller är felaktig kan påverka de beslut en användare fattar på basis av de finansiella rapporterna. Denna bedömning avgör sedan revisionsarbetets inriktning och omfattning.

Både Carcello m.fl. (1992) och Schroeder m.fl. (1986) identifierar revisions- och redovisningskunskap som en viktig faktor för revisionskvaliteten med definitionerna att revisionsteamets medlemmar är kunniga inom redovisning och revision respektive besitter en mix av kunskap och erfarenhet. Däremot kan inte Behn m.fl. (1997) påvisa något signifikant samband med kundnöjdhet för denna faktor. Författarna skriver att detta kan bero på att eftersom denna kunskap är en grundläggande förutsättning för revision ur ett samhällsperspektiv, och revisionsbyråerna därför antas inneha kunskapen, så tas denna faktor för given och påverkar alltså inte nöjdheten.

Insamlande av tillförlitliga revisionsbevis

En faktor som enligt DeAngelo (1981) påverkar sannolikheten att revisorn upptäcker fel, och därmed revisionskvaliteten, är omfattningen av bevisinsamling. Enligt RS 500 ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för uttalandena i revisionsberättelsen. Bevisen kan vara visuella, muntliga eller skriftliga och de kan antingen komma internt från företaget eller från externa källor. Olika revisionsbevis kan ha olika grad av tillförlitlighet. Enligt de allmänna riktlinjerna i RS 500 är revisionsbevis från externa källor mer tillförlitliga än bevis med internt ursprung. Revisionsbevis som revisorn skaffar sig direkt på egen hand är mer tillförlitliga än bevis som inhämtas från företaget.

Revisorn ska överväga relationen mellan kostnaden för insamlandet av revisionsbevis och den nytta informationen tillför revisionen (RS 500). Insamlingen kostar pengar i form av revisionsteamets tid och kontrollerna kan uppfattas som störande för företaget som granskas (Dunn, 1996). Eftersom revisorn avser att göra en vinst på den tillhandahållna tjänsten, revisionen, kan han eller hon känna sig lockad att minska omfattningen av bevisinsamlingen av kommersiella skäl. Detta är dock inte någon lyckad strategi på lång sikt (Dunn, 1996) och i RS 500 poängteras att enbart svårigheten och kostnaden i sig inte är någon giltig grund för att underlåta en nödvändig granskning.

Oberoende

Enligt DeAngelo (1981) är sannolikheten att revisorn ska rapportera ett funnet fel ett mått på hans eller hennes oberoende gentemot klienten. Externa användare som förlitar sig på en revisionsberättelse ska kunna känna sig säkra på att revisorn inte påverkats av andra intressen än att göra en bra revision (FAR SRS, 2006). Därför finns bestämmelser om revisorns oberoende i bland annat revisorslagen, revisionslagen och aktiebolagslagen.

Revisorslagen (2001:883) uttrycker oberoendet som att revisorn ska ”utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden” (20 §). Grundregeln säger att en revisor ska avstå från ett uppdrag i revisionsverksamheten om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende.

Oberoendet är av stor betydelse men svårt att konkretisera och mäta på ett bra sätt (Dunn, 1996). Cassel (1996) anser att begreppet snarare borde åsyfta en graderad än en absolut egenskap. Ett vanligt substitut för ett mått på oberoende är om revisionsarvodet från en klient är obetydligt för revisorn (se t.ex. DeAngelo, 1981; Duff, 2009; Ruiz-Barbadillo m.fl., 2004). DeAngelo (1981) hävdar att revisorns oberoende gentemot en specifik klient är omvänt relaterat till den procentuella intäkten från klienten av revisionsbyråns totala intäkter. Eftersom det är kostsamt att förlora en klient har revisorn incitament att tillfälligt sänka kvaliteten genom att inte rapportera ett upptäckt fel för att behålla klienten. Om klienten utgör en liten del av de totala intäkterna har revisionsbyrån däremot mer att förlora på att övriga klienter tappar förtroendet för dem. Ruiz-Barbadillo m.fl. (2004) visar i sin studie att ju mindre betydelse en klient har i revisorns portfölj desto större är sannolikheten att revisorn inkluderar en anmärkning om fortlevnad i revisionsberättelsen om klienten har finansiella problem. Stöd för ovanstående resonemang finns även i FAR SRS yrkesetiska regler (2007) som påtalar att om det totala arvodet från en klient utgör en betydande andel av revisionsföretagets totala intäkter kan beroendet av klienten och oron över risken att förlora klienten skapa egenintressehot. Med egenintressehot menas ett hot mot revisorns oberoende för att han eller hon har ett ekonomiskt intresse i klienten (FAR SRS, 2006).

Professionell skepticism

Många revisorer strävar efter en förtroendefull samverkan med sina klienter (Cassel, 1996). Efter 2000-talets redovisningsskandaler utsätts dock revisorer för stark kritik om de utgår ifrån att de kan ha fullt förtroende för sina klienter. I RS 200 står att ”revisorn ska planera och genomföra revisionen med en professionell skeptisk inställning väl medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter” (punkt 6). Detta exemplifieras med att revisorn normalt förväntar sig att finna bevis som underbygger uttalanden från företagsledningen och inte utgår från att uttalandena nödvändigtvis är korrekta. Problemet för revisorn är att det vardagliga revisionsarbetet knappast är genomförbart om det ska bygga på misstroende (Cassel, 1996).

Detta illustreras av Behn m.fl. (1997) som finner ett negativt samband mellan revisionsteamets skeptiska inställning och kundnöjdhet. Carcello m.fl. (1992) och Warming-Rasmussen och Jensen (1998) finner att revisorns skeptiska inställning är en viktig kvalitetsfaktor enligt företagets externa intressenter. Att intressenterna och de granskade företagen har skilda åsikter om var revisorns lojalitet ska ligga innebär dubbla roller för revisorn (Warming-Rasmussen & Jensen, 1998). Det är en svår uppgift att uppfylla båda grupperns förväntningar (Behn m.fl., 1997).

2.5.2 Tjänstekvalitet

Tilläggstjänster

Enligt Jeppesen (1998) har revisionsbranschen under de senaste decennierna genomgått en förändring och det ökade utbudet av konsulttjänster har gjort revisionen till en relativt liten del av revisionsbyråernas tjänsteutbud. Moore m.fl. (2006) skriver att många aktörer, både i och utanför redovisnings- och revisionsbranschen, argumenterar för att en revisionsbyrå har bättre förutsättningar att granska en klients komplexa redovisning om den också har starka rådgivningsrelationer med klienten. I linje med detta argument inkluderas revisionsbyråns förmåga att erbjuda ytterligare tjänster utöver revisionen av Duff (2009) som en faktor som bidrar till revisionskvalitet. Beattie och Fearnley (1995) finner att en av de vanligaste anledningarna till att företag byter revisionsbyrå är att man inte är nöjd med utbudet av tjänster utöver revisionen.

Lyhördhet

Några faktorer som enligt Parasuraman m.fl. (1985) ingår i tjänstekvalitet är villighet och beredskap samt förståelse för kunden. Faktorena innebär bland annat att hålla tidsgränser samt att ställa upp för kunden och vara tillgänglig när kunden behöver hjälp (Edvardsson, 1996).

Lyhördhet är enligt Carcello m.fl. (1992) en viktig faktor även för revisionskvalitet. Här operationaliseras lyhördhet bland annat som att revisorn anpassar tiden för revisionens slutförande efter klientens önskemål och att teamet klarar av att hålla uppsatta tidsramar. Även

Duff (2009) identifierar revisorns möjlighet att skraddarsy sina tjänster efter klientföretagets behov som en viktig faktor för revisionskvalitet. Lyhördhet operationaliseras som att revisorn är villig att vara flexibel avseende tider för besök på företaget. I Behn m.fl. (1997) är lyhördhet den faktor som har starkast positivt samband med nöjdhet.

Revisorns egna initiativ

Svenska lagar och bestämmelser om revisorer och revision ger inte någon egentlig grund för revisorn att ge andra råd till det granskade företaget än att påpeka funna avvikelser från redovisnings- och förvaltningsregler som ska korrigeras (Cassel, 1996). Inom ramen för revisionsuppdraget har dock revisorn möjlighet att tillhandahålla rådgivning exempelvis i redovisnings-, IT- och skattefrågor (FAR SRS, 2009). Historiskt sett har företagen utnyttjat denna möjlighet eftersom revisorn är tillräckligt insatt i företagets problematik men varken är hemmablind eller partisk (Cassel, 1996). Företag förväntar sig mer av revisionen än en revisionsberättelse, de vill dra nytta av revisorns kunnande (Behn m.fl., 1997). De vill inte heller alltid behöva fråga om råd (Behn m.fl., 1997) utan förväntar sig att viss rådgivning ska ges löpande av revisorn som en naturlig behållning av granskningen (Cassel, 1996).

Behn m.fl. (1997) ställer en öppen enkätfråga där respondenterna får komma med egna förslag på hur deras revisionsbyrå skulle kunna förbättra kvaliteten på revisionstjänsten. De vanligaste svaren är att revisorn bör vara mer proaktiv och på eget initiativ ge råd utöver anpassning till redovisningsregler samt föreslå värdeskapande åtgärder. Duff (2009) benämner denna faktor empati och operationaliserar den med att revisorn är proaktiv och exempelvis ger förslag på lämpliga företag att förvärva.

2.5.3 Andra faktorer som kan påverka kundnöjdheten

Kostnad

Enligt Fornell m.fl. (1996) är kundens uppfattade värde av en vara eller tjänst den näst viktigaste faktorn för kundnöjdhet. Detta värde kan mätas som kundnytta i relation till kundens kostnad (Anderson m.fl., 1994). Kundnöjdhet är alltså beroende av det pris som kunden betalar. I linje

med detta visar Beattie och Fearnley (1995) att den vanligaste orsaken till att ett företag byter, eller överväger att byta, revisor är nivån på revisionsarvodet.

Publikt eller privat bolag

Behovet av revision kan sägas ha sin utgångspunkt i agentteorin och den konflikt som uppstår då ägandet i ett företag skiljs från kontrollen av samma företag (Dunn, 1996). Den främsta skillnaden mellan privata och publika aktiebolag är att de senare får sälja sina aktier, teckningsrätter och så vidare på den öppna marknaden (Nationalencyklopedin, 2009). Enligt Ang m.fl. (2000) finns det inga publika bolag som är till 100 procent ägda av företagsledningen. Eftersom agentkonflikten är omvänt relaterad till ledningens andel av ägandet – ju fler ägare utanför ledningen desto större konflikt – är agentkonflikten större i publika bolag än i privata. Chow (1982) utgår ifrån agentteorin och studerar hur olika företagskaraktäristika påverkar sannolikheten att ett företag frivilligt anlitar en extern revisor. Studien finner att sannolikheten ökar med förekomsten av sådana karaktäristika som förstärker agentkonflikten.

Klientstorlek

Enligt Behn m.fl. (1997) är klientstorlek en vanligt förekommande variabel i studier relaterade till revision. De inkluderar klientstorlek som en kontrollvariabel i sin undersökning och hänvisar till studier som visar att större klienter får mer uppmärksamhet av revisionsbyråerna vilket kan leda till att stora klienter blir mer nöjda. Ruiz-Barbadillo m.fl. (2004) skriver att eftersom kostnaden för att förlora en stor klient är ansevärd har revisorn ett starkare incitament att tillfredsställa stora klienter än små. Det kan också vara så att de stora klienterna vant sig vid den extra uppmärksamheten och därför är mer krävande och svårare att tillfredsställa än mindre klienter (Behn m.fl. 1997).

3 Metod

3.1 Definitioner

Denna studie undersöker samband mellan kundnöjdhet och faktorer som anses påverka revisionskvalitet. Eftersom det finns flera olika definitioner av revisionskvalitet, kundnöjdhet och revisionens kund behöver denna studies definition av begreppen specificeras.

3.1.1 Revisionskvalitet

Revisionskvalitet definieras i denna studie som summan av *teknisk kvalitet* och revisionsspecifik *tjänstekvalitet*. Teknisk kvalitet representerar revisionskvalitet från de externa användarnas perspektiv och definieras i enlighet med DeAngelo (1981) som sannolikheten att revisorn både upptäcker och rapporterar väsentliga fel. Tjänstekvalitet relaterar till sådant som visat sig vara viktigt för tjänsteleverantörer i allmänhet.

3.1.2 Kundnöjdhet

Kundnöjdhet definieras som hur väl kundernas förväntningar uppfylls. Om en kvalitetsfaktor har ett positivt samband med nöjdhet hos en viss grupp av företag betyder det att dessa företag förväntar sig att den anlitate revisionsbyrån ska uppfylla denna faktor. Finns däremot ett negativt samband innebär det att företagen förväntar sig att denna faktor inte ska förekomma i revisionen.

3.1.3 Revisionens kund

Med begreppet kund avses klienten, det vill säga företaget som revideras. Denna definition görs med utgångspunkt i det faktum att det är klienten som i praktiken kan anlita och avsätta revisorn. Det är också klienterna som upplever revisionsprocessen medan användarna endast ser resultatet av revisionen, revisionsberättelsen.

3.2 Datainsamling

Data till studien samlas in genom en enkätundersökning eller, för de faktorer då andra mått används, genom företagens respektive revisionsbyråernas årsredovisningar för det aktuella räkenskapsåret. Till enkäten utformas 16 frågor med avsikt att mäta i vilken utsträckning faktorerna varit förekommande vid den senast genomförda revisionen. En faktor representeras av en eller två frågor. Operationalisering av faktorerna till konkreta frågor görs med stöd av revisionslitteratur. Hänsyn tas till svenska omständigheter, samt till att respondenterna ska ha tillräcklig information för att kunna besvara enkätfrågorna. Formulering av frågor sker i samråd med handledare och innan enkäten skickas ut granskas den av en erfaren revisor som bidrar med synpunkter.

Enkätfrågorna besvaras på en poängskala från 1 till 5, med undantag för en fråga som besvaras med ja eller nej. Varje poäng motsvarar en nivå av instämmande vilken också finns utskriven intill respektive poäng. I de fall det anses nödvändigt kompletteras frågan med en förklarande text. I den sista frågan får respondenterna ange hur nöjda de är med den senast genomförda revisionen på en skala 1-5. En nivå av nöjdhet finns utskriven intill respektive poäng. Ett medföljande brev förklarar syftet med undersökningen och betonar att enkätsvaren behandlas anonymt.

Urval av företag till studien baseras på en sökning i databasen Affärsdata. Från aktiva aktiebolag med en balansomslutning överstigande 41,5 MSEK görs ett urval om 400 företag varav 200 är företag som vid den senast genomförda revisionen reviderats av Big Four och 200 är företag som vid samma tillfälle reviderats av någon annan revisionsbyrå. Storleken på urvalet motiveras av behovet att få tillräckligt med observationer till analysen. För att få en likvärdig blandning av publika och privata företag i de båda grupperna görs urvalet i två steg. I ett första steg identifieras alla publika företag som reviderats av någon annan än Big Four. Samma antal publika företag läggs till gruppen som reviderats av Big Four. I steg två fylls de båda grupperna på med tillräckligt många privata företag för att nå upp till 200 företag i varje grupp.

Eftersom det inte är möjligt att på ett rimligt sätt finna namn på en lämplig respondent i varje företag adresseras enkäterna ”Till Ekonomichef/CFO eller motsvarande”. Urvalet av

respondenter sker således till viss utsträckning utom författarnas kontroll, men ett rimligt antagande är att enkäten i de flesta fall vidarebefordras till någon som haft insyn i den senast genomförda revisionen och kan ge tillförlitliga svar.

3.3 Faktorer

Den insamlade datan undersöks genom regressionsanalys. I detta avsnitt redogörs för operationaliseringen av de faktorer som presenteras i avsnitt 2.5 och hur de inkluderas i regressionsmodellen. Samtliga kvalitetsfaktorer antas ha en positiv effekt på kvaliteten. Det innebär att i ju större utsträckning faktorerna är uppfyllda desto högre kvalitet håller revisionen.

För att en kvalitetsfaktor ska påverka kundnöjdhet krävs att kunden har en förväntan om att denna faktor ska uppfyllas. Om studiens övergripande hypotes, att företag som väljer att revideras av Big Four gör det för att de prioriterar hög teknisk kvalitet, stämmer bör dessa företag ha höga förväntningar på teknisk kvalitet. Tjänstekvalitet är alltså inte prioriterat och företagen bygger inte upp några förväntningar kring dessa faktorer, varför de inte påverkar nöjdheten. Detta innebär att denna företagsgrupp bör uppvisa positiva samband mellan kundnöjdhet och faktorer relaterade till teknisk kvalitet, medan tjänstekvalitetsfaktorerna inte väntas ha några samband alls med nöjdheten.

Företag som valt att revideras av någon annan revisionsbyrå anser enligt hypotesen inte att den tekniska kvaliteten är viktig. De har alltså inga förväntningar på denna och den bör således inte påverka nöjdheten. Alternativt är det möjligt att företag anlitar någon annan än Big Four för att undvika de faktorer som är relaterade till teknisk kvalitet eftersom en revision som håller hög teknisk kvalitet ofta kan vara tidskrävande och distraherande. Företagen har i sådant fall förväntningar på att dessa kvalitetsfaktorer inte ska uppfyllas och eventuella samband mellan nöjdhet och vissa av faktorerna relaterade till teknisk kvalitet kan vara negativa. Företagen måste dock ändå genomgå revisionen. De ser den som vilken annan tjänst som helst och förväntar sig att tjänstekvalitetsfaktorerna ska uppfyllas. Det bör därför finnas positiva samband mellan tjänstekvalitetsfaktorerna och nöjdheten för dessa företag.

Tidigare litteratur antyder att sambanden med nöjdhet för de faktorer som möjligen påverkar kundnöjdheten utan att påverka revisionskvaliteten kan vara både positiva och negativa.

Eftersom faktorerna kan påverka nöjdheten i olika riktning för de två företagsgrupperna formuleras en dubbelsidig hypotes för att underlätta jämförelse. Hypotesen gäller för samtliga faktorer och för båda företagsgrupper och formuleras enligt följande:

$$H_0: \beta_n = 0 \quad n=1-13$$

$$H_1: \beta_n \neq 0 \quad n=1-13$$

3.3.1 Teknisk kvalitet

Erfarenhet av klient

I tidigare forskning innefattar denna faktor ofta både revisionsbyråns och revisionsteamets erfarenhet. I denna studie avses endast revisionsbyråns erfarenhet, eftersom dokumentation från tidigare revisioner av en specifik klient finns kvar hos revisionsbyrån till nästa års revision även om medlemmarna i revisionsteamet byts ut.

Tidsgränsen för vad som betraktas som erfarenhet skiljer sig något åt i tidigare studier, men ligger vanligen mellan två och tre år. I denna undersökning används två år som gräns. Faktorn erfarenhet utgör en dummyvariabel i regressionsmodellen, där värdet 1 motsvarar minst två års erfarenhet och värdet 0 mindre än två års erfarenhet.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Revisionsbyrån hade minst två års erfarenhet av att revidera ert företag.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Erfarenhet*.

Branschspecialisering

Enkätfrågorna avseende branschspecialisering utformas med utgångspunkt i RS 310, där det står att revisorn ska skaffa sig tillräcklig kunskap om klientens bransch och att denna kunskap kan inhämtas från tidigare erfarenhet av branschen.

Faktorn avser i denna studie revisorns kunskap snarare än revisionsbyråns. Det är revisorn som utför revisionsuppdraget och som bör ha tillräcklig kunskap om klientens bransch. Med revisor avses här den revisor som leder revisionsarbetet. Dels är det denna revisor som har det övergripande ansvaret för granskningen och dels kan olika personer inom revisionsteamet ha varierande erfarenhet.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Den revisor som ledde revisionsarbetet hos er hade lång erfarenhet av att revidera företag i den bransch som ert företag är verksamt i.

Den revisor som ledde revisionsarbetet hos er hade god kunskap om den bransch ert företag är verksamt i.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Specialisering*.

Engagemang av senior revisor

I Sverige finns två typer av kvalificerade revisorer, auktoriserade och godkända. I tidigare studier avser faktorn partners eller managers. Även om dessa begrepp används inom svenska revisionsbyråer är det större sannolikhet att respondenterna känner till de lagstadgade begreppen auktoriserad och godkänd revisor. Därför motsvaras senior revisor i denna studie av dessa begrepp.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Minst en auktoriserad eller godkänd revisor besökte ert företag vid ett flertal tillfällen under revisionsprocessen.

Minst en auktoriserad eller godkänd revisor hade personlig kontakt med nyckelpersoner på ert företag, främst VD och ekonomichef, under revisionsprocessen.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Senioritet*.

Revisions- och redovisningskunskaper

Trots att Behn m.fl. (1997) inte kan påvisa att kunskap har någon signifikant påverkan på kundnöjdheten är det en relevant faktor för revisionskvaliteten och den tål att undersökas igen. Faktorn representeras av två frågor i enkäten, en avseende revisionskunskap och en avseende redovisningskunskap. Eftersom det är revisionsteamets samlade kunskap som är avgörande för revisionsuppdragets genomförande avser frågorna teamet i helhet.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Revisionsteamet riktade sin uppmärksamhet mot väsentliga frågor med betydande risker för fel i bokslutet.

Revisionsteamet uppvisade goda kunskaper inom redovisning, exempelvis avseende val av redovisningsmetoder, värderingsregler, klassificeringar eller periodiseringsregler.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Kunskap*.

Insamlande av tillförlitliga revisionsbevis

Bevis från externa källor eller sådana som revisorn skaffar sig direkt på egen hand har den högsta tillförlitligheten. Faktorn undersöks därför genom två frågor varav en avser huruvida revisorn inhämtar bevis externt och en huruvida han eller hon inhämtar dem genom egna observationer.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Revisionsteamet lade stor vikt vid att samla in revisionsbevis genom egna observationer.

Ett exempel på observation kan vara att närvara vid lagerinventering. Ett annat kan vara att observera olika processer i verksamheten, till exempel fakturering, kassahantering etc.

Revisionsteamet lade stor vikt vid att samla in revisionsbevis från externa källor, exempelvis från kunder, leverantörer eller banker.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Bevisinsamling*.

Oberoende

Eftersom oberoende är svårt att direkt observera är det också svårt att operationalisera begreppet i en enkätfråga. Därför görs operationaliseringen istället med utgångspunkt i resonemanget om att revisorn är mer oberoende gentemot en klient vars revisionsarvode utgör en liten del av det totala arvodet. Genom att sätta utbetalt revisionsarvode i relation till revisionsbyråns totala omsättning beräknas en ”beroendekvot”. Inversen av denna kvot blir sedan ett kvantitativt mått på oberoende som kan inkluderas i regressionsmodellen. Ju högre värde måttet visar desto större är oberoendet.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Oberoende*.

Professionell skepticism

Huruvida revisorn bibehåller en professionellt skeptisk inställning under revisionen är en intressant faktor att undersöka eftersom Behn m.fl. (1997) finner att den har ett negativt samband med kundnöjdhet. Det finns emellertid en risk att förekomsten av ordet skeptisk, som oftast uppfattas som negativt, kan påverka respondenternas svar. Därför läggs en förklarande text till frågan om skepticism för att närmare beskriva vad detta innebär i revisionssammanhang.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Revisionsteamets medlemmar bibehöll en professionellt skeptisk inställning genom hela revisionsuppdraget.

Inom revision är professionellt skeptisk inställning en viktig faktor för kvaliteten. Det kan till exempel innebära att revisionsteamet inte litar blint på informationen i årsredovisningen utan visar på en medvetenhet om eventuella omständigheter som kunnat resultera i väsentliga fel.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Skepticism*.

3.3.2 Tjänstekvalitet

Tilläggstjänster

Genom enkäten undersöks om revisionsbyråerna kunde tillhandahålla tjänster utöver revisionen. Huruvida företagen utnyttjade dessa eller inte mäts inte. Detta bör emellertid inte påverka

faktorns effekt eftersom enbart möjligheten att kunna köpa ytterligare tjänster av revisorn sannolikt har en positiv inverkan på nöjdheten.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Revisionsbyrån kunde tillhandahålla ytterligare tjänster utöver revisionen (exempelvis skatterådgivning, granskning av prospekt vid nyemission eller olika bestyrkandeuppdrag).

I regressionsmodellen benämns variabeln *Tilläggstjänster*.

Lyhördhet

Lyhördhet för ett tjänsteföretag kan innebära många olika saker. För att möjliggöra konkretisering av faktorn i revisionsspecifika frågor fokuseras i denna studie på revisorns villighet att anpassa tider för besök hos kunden och tid för revisionens avslutande efter kundens önskemål, vilket är i linje med tidigare studier.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Revisionsbyrån var lyhörd för era önskemål gällande tider för revisionsteamets besök på ert företag.

Revisionsbyrån var lyhörd för era önskemål gällande datum för revisionens avslutande.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Lyhördhet*.

Revisorns egna initiativ

Meningen är att med denna faktor reflektera de råd en revisor på eget initiativ kan ge utan att riskera att påverka oberoendet negativt. Några av de exempel som förekommer i tidigare studier tangerar gränsen för vad som i Sverige ryms inom lagenliga råd från revisorn. Därför operationaliseras denna faktor istället med exempel som avser uppenbart lagenlig rådgivning, men som betonar revisorns egna initiativ.

I enkäten konkretiseras faktorn genom:

Revisionsteamet kom på eget initiativ med råd, exempelvis om val av redovisningsprinciper som resulterar i lägre skattekostnad eller förslag till förbättringar av det interna kontrollsystemet.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Initiativ*.

3.3.3 Kontrollvariabler

Sannolikt finns det ett antal variabler som påverkar hur nöjda företagen blir med revisionen utan att ha någon påverkan på revisionskvaliteten. Genom att identifiera dessa och inkludera dem i regressionsanalysen är det möjligt att kontrollera för deras påverkan på kundnöjdheten. Samma dubbelsidiga hypotes används för kontrollvariablerna som för kvalitetsfaktorerna.

Kostnad

Tidigare forskning visar att värde mätt som nytta i relation till kostnad är en viktig faktor för kundnöjdhet. Därför inkluderas det pris företaget betalar för revisionen som en kontrollvariabel i regressionsmodellen. Revisionsarvodet beror på hur omfattande revisionen är. Företagen som ingår i studien är av olika storlek och kräver revision av olika omfattning. Därför kan inte ett absolutmått användas. Istället sätts utbetalt revisionsarvode i relation till företagets totala tillgångar för att få ett relativt mått på revisionskostnad. Företagen antas bli nöjdare av lägre kostnader och ett negativt samband mellan denna faktor och nöjdheten förväntas.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Kostnad*.

Publikt eller privat bolag

Eftersom tidigare forskning visat att revision i större utsträckning efterfrågas av företag där agentkonflikten är stor är det motiverat att inkludera typen av företag, publikt eller privat, som en kontrollvariabel. Ett rimligt antagande är att publika företag generellt tenderar att bli mer nöjda med revisionen, eftersom de betraktar den som en nödvändig åtgärd för att minska agentkonflikten. I regressionsmodellen inkluderas typen av företag som en dummyvariabel vilken antar värdet 1 om företaget är publikt och 0 om företaget är privat.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Publik/Privat*.

Klientstorlek

Med tanke på vad forskare skriver om sambandet mellan klientstorlek och kundnöjdhet i revision är det motiverat att inkludera klientens storlek som en kontrollvariabel. Klientföretagets storlek baseras på dess totala tillgångar. I regressionsmodellen används den naturliga logaritmen av beloppet för att skala ner siffran som annars uppgår till mångmiljonbelopp.

I regressionsmodellen benämns variabeln *Klientstorlek*.

3.4 Analysens upplägg

Inledningsvis beräknas ett antal beskrivande mått för att få en överblick över befintlig data. Därefter beräknas korrelationer mellan samtliga faktorer och redovisas i en korrelationsmatris. Med hjälp av multipel linjär regressionsanalys undersöks slutligen vilka signifikanta samband som finns mellan kundnöjdhet och de olika kvalitetsfaktorerna. Analyserna görs först för varje företagsgrupp separat för att kunna göra en jämförelse och besvara frågeställningen. Sedan görs en regression för samtliga företag gemensamt för att kunna säga något om vad som påverkar kundnöjdhet inom revision i allmänhet.

Utifrån faktorerna som beskrivs ovan utformas regressionsmodellen som följande:

$$\begin{aligned} Nöjdhet_i = & \alpha_i + Erfarenhet(Dummy)_i * \beta_1 + Specialisering_i * \beta_2 + Senioritet_i * \beta_3 + \\ & Kunskap_i * \beta_4 + Bevisinsamling_i * \beta_5 + Oberoende_i * \beta_6 + Skepticism_i * \beta_7 + \\ & Tilläggstjänster_i * \beta_8 + Lyhördhet_i * \beta_9 + Initiativ_i * \beta_{10} + Kostnad_i * \beta_{11} + \\ & Publik/Privat(Dummy)_i * \beta_{12} + Klientstorlek_i * \beta_{13} + \varepsilon_i \end{aligned}$$

Eftersom antalet observationer är litet i relation till antalet variabler som testas är sannolikheten av få ut några signifikanta resultat av regressionen liten. Dessutom är det möjligt att en del av de oberoende variablerna är starkt korrelerade med varandra. Sådan multikollinearitet gör det svårt

att särskilja olika variabelers påverkan på den beroende variabeln och konsekvenserna blir att koefficienterna kan få värden som avviker från populationen – de kan till och med få fel tecken – och att de inte blir signifikanta (Edlund, 1997). I en så kallad *backward elimination procedure* utesluts variabler ur regressionsmodellen baserat på deras medverkan till att minska R^2 ⁵ (Chatterjee och Hadi, 2006). Genom att successivt reducera antalet variabler är det möjligt att hantera multikollinearitet och uppnå tillförlitliga och signifikanta resultat. För att stärka resultaten kommer därför datan i denna studie analyseras med hjälp av backward elimination.

När regressionen görs för samtliga företag tillsammans läggs ytterligare en dummyvariabel till i regressionsmodellen. Den antar värdet 1 om företaget reviderats av Big Four och värdet 0 om företaget reviderats av någon annan revisionsbyrå.

3.5 Reliabilitet

Eftersom största delen av datan till denna studie samlas in genom en enkätundersökning kan det finnas anledning att ifrågasätta sannolikheten att en upprepning av studien genererar samma resultat. För att säkerställa reliabiliteten läggs därför mycket arbete ner på enkätens utformning. Frågorna formuleras så att de ska uppfattas på samma sätt av alla respondenter och förklarande texter bifogas vissa frågor för att undvika missförstånd. Varje svarsalternativ har en nivå av instämmande utskriven intill poängen för att säkerställa att de angivna poängen tolkas på samma sätt av respondenterna som de tolkas i analysen. Det medföljande brevet betonar respondenternas anonymitet och syftar till att undvika att svaren påverkas av oro för eventuella negativa påföljder vid ”olämpliga” eller ”illojala” svar. Att enkäten granskas av en erfaren revisor bidrar till att öka resultatens tillförlitlighet.

Något som kan påverka reliabiliteten negativt är att enkätfrågorna avser den senast genomförda revisionen hos respektive företag. Frågorna är således genomgående retrospektiva, något som enligt Trost (2007) bör undvikas i enkäter. Retrospektiva frågor ger snarare svar på hur respondenten vid svarstillfället uppfattar det som varit än hur det egentligen var. Det är dock inte

⁵ R^2 är ett mått på hur stor del av variationen i den beroende variabeln som förklaras av de oberoende variablerna i regressionsmodellen. Ju högre R^2 desto bättre.

säkert att det finns någon diskrepans däremellan. De retrospektiva frågorna behöver alltså inte nödvändigtvis ha en negativ effekt på reliabiliteten.

3.6 Validitet och generaliserbarhet

En valid undersökning mäter det den är avsedd att mäta (Jacobsen, 2007). Det som främst påverkar en enkätundersöknings validitet är frågorna som ställs. Frågorna till denna studie utformas med stöd av revisionslitteratur samt i samråd med handledare och en erfaren revisor, vilket ökar sannolikheten att de frågor som inkluderas i enkäten undersöker det de avser att undersöka. Att de faktorer studien avser att undersöka bottnar i vetenskapliga teorier snarare än praktisk erfarenhet kan möjligen innebära en missöverensstämmelse när dessa appliceras på verkligheten. Genom att rådgöra med en erfaren revisor och illustrera enkätfrågorna med konkreta exempel minskas risken för att en faktor har en annan innebörd i praktiken än i teorin.

Ett större urval skulle möjligen kunna öka sannolikheten att resultaten är representativa för den företagsform och företagsstorlek uppsatsen är inriktad på. Detta är emellertid inte möjligt med tanke på uppsatsens begränsade omfattning. Det är även viktigt att notera att resultaten inte kan generaliseras till något annat än den population som urvalet görs ur och till den tidpunkt då undersökningen genomförs (Jacobsen, 2007).

4 Resultat

4.1 Svarefrekvens och bortfall

Av de 400 utskickade enkäterna har 184 returnerats, varav 90 är från företag som reviderats av Big Four och 94 från företag som reviderats av någon annan revisionsbyrå. Utav dessa är 21 respektive 24 företag publika.

I de fall en kvalitetsfaktor representeras av två enkätfrågor används medelvärdet av svarspoängen på frågorna. Om någon av de två frågorna saknar svar används endast svaret från den fråga som besvaras. De faktorer som uppvisar störst bortfall är oberoende och kostnad. Anledningen till detta är att den information som behövs för att beräkna dessa inte alltid finns tillgänglig. Bortfallen bedöms dock inte vara så stora att de påverkar resultaten, varför faktorerna inte utesluts ur regressionen.

4.2 Beskrivande mått och korrelationer

Tabell 1 och *Tabell 2* visar en sammanställning av beskrivande mått för variablerna⁶. Bland medelvärdena förekommer inte några stora skillnader mellan företag som reviderats av Big Four och företag som reviderats av någon annan revisionsbyrå. Medelvärdena för kundnöjdhet, samt för majoriteten av de kvalitetsfaktorer som värderas mellan 1 och 5, är relativt höga i båda företagsgrupperna. Endast faktorerna bevisinsamling och initiativ har ett medelvärde lägre än 4.

Tabell 3 och *Tabell 4* visar korrelationerna mellan den beroende och de oberoende variablerna, samt hur de oberoende variablerna är korrelerade sinsemellan. För båda företagsgrupperna finns fler variabler med signifikant korrelation med den beroende variabeln nöjdhet än utan. Den variabel som är starkast korrelerad med nöjdhet är lyhördhet följt av skepticism för företag som reviderats av Big Four. För företag som reviderats av annan revisionsbyrå är kunskap och lyhördhet starkast korrelerade med nöjdhet.

⁶ Beskrivande mått för publik/privat och erfarenhet saknas då dessa är dummyvariabler i regressionsmodellen och endast kan anta värdena 0 eller 1.

Variabel	Antal	Min	Max	Medel	Standard- avvikelse
Nöjdhet	90	2,0	5,0	4,33	0,719
Erfarenhet	90				
Specialisering	87	1,0	5,0	4,03	0,981
Senioritet	90	1,0	5,0	4,63	0,860
Kunskap	90	2,0	5,0	4,36	0,707
Bevisinsamling	89	1,0	5,0	3,63	0,996
Oberoende	78	0,04	640,82	49,60	87,113
Skepticism	86	1,0	5,0	4,35	0,716
Tilläggstjänster	83	1,0	5,0	4,48	0,888
Lyhördhet	90	1,0	5,0	4,46	0,762
Initiativ	87	1,0	5,0	3,53	1,140
Kostnad	78	0,00001	0,00561	0,00111	0,001
Publik/Privat	90				
Klientstorlek	89	17,55	25,41	19,03	1,503

Tabell 1: Beskrivande mått för företag som reviderats av Big Four.

Variabel	Antal	Min	Max	Medel	Standard- avvikelse
Nöjdhet	94	2,0	5,0	4,45	0,713
Erfarenhet	93				
Specialisering	92	1,0	5,0	4,16	0,881
Senioritet	94	2,0	5,0	4,68	0,687
Kunskap	94	2,0	5,0	4,44	0,600
Bevisinsamling	94	1,0	5,0	3,61	0,950
Oberoende	69	0,01	143,45	11,06	24,68
Skepticism	92	1,0	5,0	4,32	0,824
Tilläggstjänster	90	2,0	5,0	4,52	0,738
Lyhördhet	94	1,0	5,0	4,45	0,865
Initiativ	91	1,0	5,0	3,66	1,067
Kostnad	87	0,0000	0,00650	0,00114	0,001
Publik/Privat	94				
Klientstorlek	94	17,54	21,55	18,48	0,874

Tabell 2: Beskrivande mått för företag som reviderats av annan än Big Four.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1. Nöjdhet	1													
2. Erfarenhet	-0,029	1												
3. Specialisering	0,319**	0,046	1											
4. Senioritet	0,276**	-0,086	0,187	1										
5. Kunskap	0,490**	0,031	0,213*	0,321**	1									
6. Bevisinsamling	0,377**	0,086	0,242*	0,536**	0,466**	1								
7. Oberoende	0,056	0,126	0,148	-0,312**	-0,115	-0,198	1							
8. Skepticism	0,499**	-0,227*	0,186	0,347**	0,461**	0,332**	0,058	1						
9. Tilläggstjänster	0,306**	-0,109	0,204	0,207	0,327**	0,115	0,088	0,106	1					
10. Lyhördhet	0,547**	-0,125	0,017	0,282**	0,308**	0,349**	0,085	0,365**	0,299**	1				
11. Initiativ	0,441**	0,040	0,129	0,041	0,593**	0,325**	-0,061	0,257*	0,441**	0,312**	1			
12. Kostnad	0,199	0,064	0,064	0,100	0,116	0,099	-0,282*	0,108	0,073	0,213	0,149	1		
13. Publik/Privat	0,000	-0,072	0,080	0,102	-0,059	0,021	-0,244*	0,093	0,090	0,046	-0,121	0,117	1	
14. Klientstorlek	-0,067	-0,098	0,008	0,124	-0,164	-0,023	-0,288*	0,031	-0,031	-0,097	-0,225*	-0,347**	0,486**	1

* Korrelationen är signifikant på femprocentsnivån.
 ** Korrelationen är signifikant på enprocentsnivån.

Tabell 3: Korrelationer mellan variablerna för företag som reviderats av Big Four.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1. Nöjdhet	1													
2. Erfarenhet	-0,012	1												
3. Specialisering	0,380**	0,000	1											
4. Senioritet	0,272**	0,014	0,097	1										
5. Kunskap	0,578**	-0,096	0,497**	0,235*	1									
6. Bevisinsamling	0,310**	0,081	0,146	0,184	0,318**	1								
7. Oberoende	0,133	0,111	0,064	0,006	0,075	-0,157	1							
8. Skepticism	0,225*	-0,028	0,274**	0,326**	0,360**	0,343**	-0,037	1						
9. Tilläggstjänster	0,235*	0,000	0,006	-0,008	0,137	0,252*	-0,108	0,185	1					
10. Lyhördhet	0,515**	0,244*	0,075	0,413**	0,295**	0,235*	0,017	0,157	0,093	1				
11. Initiativ	0,246*	-0,099	0,178	0,104	0,267*	0,317**	-0,058	0,274**	0,094	-0,066	1			
12. Kostnad	-0,019	-0,021	0,002	0,184	-0,023	0,081	-0,294*	0,067	0,126	0,042	0,020	1		
13. Publik/Privat	-0,128	0,025	-0,195	0,256*	-0,127	-0,040	-0,177	-0,008	0,050	0,160	-0,990	0,340**	1	
14. Klientstorlek	-0,116	-0,079	-0,069	0,103	-0,085	-0,117	-0,089	-0,100	-0,034	0,095	-0,201	-0,255*	0,216*	1

* Korrelationen är signifikant på femprocentsnivån.
 ** Korrelationen är signifikant på enprocentsnivån.

Tabell 4: Korrelationer mellan variablerna för företag som reviderats av annan än Big Four.

4.3 Multipel regressionsanalys

Med hjälp av multipel linjär regressionsanalys undersöks kvalitetsfaktorernas samband med den totala nöjdheten med revisionen. Beroende variabel i samtliga regressioner är alltså nöjdhet. I *Tabell 5* och *Tabell 6* redovisas, separat för de båda grupperna, resultaten från regressionen där samtliga variabler är inkluderade. Relativt få variabler visar ett signifikant samband med nöjdhet. För företag som reviderats av Big Four är lyhördhet och specialisering de enda signifikanta variablerna. För företag som reviderats av någon annan än Big Four är endast lyhördhet och kunskap signifikanta. De relativt höga toleransvärdena indikerar dock att avsaknaden av signifikans inte beror på multikollinearitet. Enligt Edlund (1997) är tumregeln att om toleransvärdet är mindre än 0,1 är variabeln starkt kollinear och bör uteslutas ur regressionsmodellen. Förklaringen här är sannolikt istället att antalet observationer är få i förhållande till antalet variabler. Det är därför ändå motiverat att genomföra en backward elimination procedure. Resultaten av denna redovisas i *Tabell 7* och *Tabell 8*.

För gruppen av företag reviderade av Big Four resulterar proceduren i ytterligare två variabler med signifikant samband med nöjdheten, skepticism och initiativ. Nollhypotesen för variabeln specialisering kan dessutom förkastas på en lägre signifikansnivå än tidigare. För båda företagsgrupperna har samtliga variabler positiva samband med nöjdhet. Den enda signifikanta variabeln som är gemensam för båda grupperna av företag är lyhördhet. Förklaringsvärdet för regressionerna, mätt som justerat R^2 ⁷, är 0,481 respektive 0,446.

Tabell 9 visar resultaten för den totala regressionen där båda grupper av företag inkluderas och särskiljs genom en dummyvariabel. Samtliga variabler är inkluderade. *Tabell 10* visar resultaten från motsvarande regression efter backward elimination procedure. De faktorer som har ett signifikant samband med nöjdhet i den totala regressionen är som synes specialisering, kunskap, lyhördhet och initiativ. Samtliga samband är positiva. Förklaringsvärdet för denna regression är 0,475.

⁷ Även icke relevanta variabler bidrar till ett högre R^2 -värde. Vid jämförelser av regressioner med olika antal variabler används därför måttet justerat R^2 .

	R² 0,530	Justerat R² 0,423			
	B	Standardfel	t-värde	Signifikans	Tolerans-värde
Konstant	-0,886	1,373	-0,646	0,521	
Erfarenhet	0,084	0,208	0,403	0,688	0,790
Specialisering*	0,151	0,075	2,012	0,049	0,788
Senioritet	-0,001	0,107	-0,010	0,992	0,502
Kunskap	0,136	0,137	0,997	0,323	0,455
Bevisinsamling	0,010	0,091	0,106	0,916	0,521
Oberoende	0,000	0,001	0,297	0,767	0,455
Skepticism	0,225	0,123	1,826	0,073	0,548
Tilläggstjänster	0,022	0,094	0,230	0,819	0,609
Lyhördhet**	0,336	0,107	3,127	0,003	0,636
Initiativ	0,094	0,084	1,122	0,266	0,463
Kostnad	67,392	83,264	0,809	0,422	0,548
Publik/Privat	-0,135	0,191	-0,706	0,483	0,647
Klientstorlek	0,050	0,064	0,780	0,438	0,461

Tabell 5: Resultat av regressionsanalys med samtliga variabler för företag som reviderats av Big Four.

*Variabeln är signifikant på femprocentsnivån.

**Variabeln är signifikant på enprocentsnivån.

	R² 0,568	Justerat R² 0,453			
	B	Standardfel	t-värde	Signifikans	Tolerans-värde
Konstant	1,243	1,832	0,678	0,501	
Erfarenhet	-0,214	0,207	-1,033	0,307	0,858
Specialisering	0,138	0,091	1,519	0,135	0,703
Senioritet	0,060	0,119	0,501	0,619	0,667
Kunskap*	0,326	0,148	2,205	0,032	0,571
Bevisinsamling	0,035	0,084	0,416	0,679	0,710
Oberoende	0,003	0,003	0,988	0,328	0,821
Skepticism	-0,085	0,096	-0,886	0,380	0,718
Tilläggstjänster	0,160	0,096	1,658	0,104	0,885
Lyhördhet**	0,365	0,095	3,846	0,000	0,665
Initiativ	0,088	0,071	1,238	0,222	0,783
Kostnad	-15,541	67,799	-0,229	0,820	0,670
Publik/Privat	-0,149	0,181	-0,822	0,415	0,713
Klientstorlek	-0,071	0,089	-0,803	0,426	0,743

Tabell 6: Resultat av regressionsanalys med samtliga variabler för företag som reviderats av annan än Big Four.

*Variabeln är signifikant på femprocentsnivån.

**Variabeln är signifikant på enprocentsnivån.

R^2 0,510

Justerat R^2 0,481

	B	Standardfel	t-värde	Signifikans	Tolerans-värde
Konstant	0,414	0,495	0,836	0,406	
Specialisering**	0,172	0,065	2,660	0,010	0,952
Skepticism**	0,260	0,096	2,718	0,008	0,818
Lyhördhet**	0,357	0,090	3,951	0,000	0,810
Initiativ*	0,142	0,058	2,446	0,017	0,870

Tabell 7: Resultat av regressionsanalys för företag som reviderats av Big Four efter backward elimination procedure.

*Variabeln är signifikant på femprocentnivån.

**Variabeln är signifikant på enprocentnivån.

R^2 0,464

Justerat R^2 0,446

	B	Standardfel	t-värde	Signifikans	Tolerans-värde
Konstant	0,600	0,545	1,101	0,275	
Kunskap**	0,554	0,118	4,713	0,000	0,913
Lyhördhet**	0,311	0,082	3,812	0,000	0,913

Tabell 8: Resultat av regressionsanalys för företag som reviderats av annan än Big Four efter backward elimination procedure.

*Variabeln är signifikant på femprocentnivån.

**Variabeln är signifikant på enprocentnivån.

	R² 0,510	Justerat R² 0,452			
	B	Standardfel	t-värde	Signifikans	Tolerans-värde
Konstant	-0,229	1,044	-0,219	0,827	
Erfarenhet	-0,089	0,136	-0,659	0,511	0,934
Specialisering**	0,145	0,055	2,642	0,009	0,807
Senioritet	0,016	0,072	0,228	0,820	0,676
Kunskap**	0,264	0,093	2,849	0,005	0,575
Bevisinsamling	0,029	0,058	0,506	0,614	0,675
Oberoende	0,001	0,001	0,848	0,398	0,595
Skepticism	0,035	0,071	0,493	0,623	0,706
Tilläggstjänster	0,059	0,061	0,969	0,334	0,863
Lyhördhet**	0,351	0,065	5,399	0,000	0,754
Initiativ	0,078	0,050	1,571	0,119	0,706
Kostnad	27,606	49,781	0,555	0,580	0,661
Publik/Privat	-0,144	0,126	-1,139	0,257	0,712
Klientstorlek	0,028	0,049	0,577	0,565	0,565
Big Four	-0,115	0,104	-1,103	0,272	0,771

Tabell 9: Resultat av regressionsanalys med samtliga variabler för samtliga företag.

*Variabeln är signifikant på femprocentnivån.

**Variabeln är signifikant på enprocentnivån.

	R² 0,491	Justerat R² 0,475			
	B	Standardfel	t-värde	Signifikans	Tolerans-värde
Konstant	0,426	0,365	1,168	0,245	
Specialisering**	0,167	0,052	3,243	0,002	0,879
Kunskap**	0,291	0,084	3,459	0,001	0,668
Lyhördhet**	0,370	0,058	6,382	0,000	0,907
Initiativ*	0,096	0,046	2,115	0,036	0,803

Tabell 10: Resultat av regressionsanalys för samtliga företag efter backward elimination procedure.

*Variabeln är signifikant på femprocentnivån.

**Variabeln är signifikant på enprocentnivån.

5 Diskussion

Inledningsvis kan konstateras att medelvärdet för nöjdhet är högt för de båda företagsgrupperna. Detta är inte förvånande med tanke på att den relation som företagen har med sin revisor är självvald. Även om revisionsplikten är lagstiftad så är företagen fria att välja vem som ska genomföra revisionen. Det är rimligt att anta att företag byter revisor om de inte är nöjda med den de har och att revisionsbyråer som inte kan skapa kundnöjdhet inte överlever särskilt länge på marknaden. Även de flesta kvalitetsfaktorer som i enkäten värderas mellan 1 och 5 har höga medelvärden för de båda grupperna vilket tyder på att revisionsbyråerna i allmänhet uppfyller dessa faktorer i hög grad. Endast faktorerna bevisinsamling och initiativ uppvisar relativt låga medelvärden vilket indikerar att revisorerna inte uppfyller dessa i samma utsträckning. En av de frågor som representerar bevisinsamling hänför sig till de bevis revisorn inskaffar från externa källor. Det är möjligt att företagen inte ser denna aktivitet och därför inte tror att revisorn utför den. Att faktorn initiativ har ett lägre medelvärde kan bero på att revisorerna är restriktiva med rådgivning för att inte uppfattas som beroende gentemot företaget. Vidare är inte förvånande att medelvärdet för oberoende är betydligt högre för företag som reviderats av Big Four, eftersom revisionsarvodet från varje enskilt företag utgör en mindre del av total omsättning för de stora revisionsbyråerna än för de mindre.

I det följande förs diskussionen baserad på resultaten från regressionerna efter backward elimination procedure. Uppsatsens frågeställning besvaras genom en jämförelse av de båda separata regressionerna. Eftersom de faktorer som visar ett signifikant samband med nöjdhet har samma proportionella fördelning mellan teknisk kvalitet och tjänstekvalitet i de båda företagsgrupperna är svaret på första delen av uppsatsens frågeställning nekande. Det kan inte sägas vara någon skillnad i vilken typ av kvalitetsfaktorer som påverkar nöjdheten med revisionen hos företag som valt att revideras av Big Four jämfört med företag som valt att revideras av någon annan revisionsbyrå. I uppsatsen antas att företag som reviderats av Big Four prioriterar teknisk kvalitet och därför inte har några förväntningar på tjänstekvalitet. Dessa faktorer har alltså ingen påverkan på nöjdheten. Vidare antas också att företag som valt att revideras av någon annan inte förväntar sig någon teknisk kvalitet alls och att dessa faktorer alltså inte påverkar nöjdheten. Dessa antaganden verkar inte stämma. En förklaring till detta kan ligga i uppsatsens definition av kundnöjdhet. Nöjdhet skapas av uppfyllda

förväntningar. Det finns ingen begränsning i antalet förväntningar och att företag förväntar sig en revision av hög teknisk kvalitet behöver alltså inte utesluta att de också förväntar sig hög tjänstekvalitet och vice versa.

Eftersom revision utgör en tjänst som företagen köper, och de kan ha förväntningar på tjänstekvalitet oavsett om de prioriterar teknisk kvalitet eller inte, besvaras andra delen av frågeställningen genom att endast se till skillnader i den tekniska kvalitets påverkan på nöjdheten mellan företagsgrupperna. Om den tekniska kvaliteten påverkar nöjdheten i större utsträckning hos företag reviderade av Big Four än hos andra företag bör fler positiva samband finnas mellan dessa faktorer och kundnöjdheten för företag reviderade av Big Four. Studiens resultat visar positiva samband mellan nöjdhet och två av de faktorer som relaterar till teknisk kvalitet för företag reviderade av Big Four. För gruppen av företag reviderade av annan finns endast ett sådant samband. Med bakgrund mot uppsatsens begränsade omfattning bedöms detta tillräckligt för att påvisa en skillnad mellan företagsgrupperna. Svaret på andra delen av frågeställningen blir således ja, den tekniska kvaliteten påverkar nöjdheten i större utsträckning för företag som valt att revideras av Big Four jämfört med företag som valt att revideras av någon annan.

Även om resultaten i denna studie visar att Big Four och andra revisionsbyråer i stort sett är likvärdiga vad gäller att uppfylla kvalitetsfaktorerna är en vanlig uppfattning att Big Four håller en högre teknisk kvalitet. Företag som förväntar sig hög teknisk kvalitet väljer därför rimligen att anlita Big Four. Tillsammans med bekräftelsen av andra delen av uppsatsens frågeställning indikerar detta att första delen av uppsatsens övergripande hypotes kan stämma. Företag som väljer att revideras av Big Four gör det för att de anser att det är viktigt att revisionen håller hög teknisk kvalitet. Andra delen av hypotesen, att företag som väljer att revideras av någon annan gör så för att de inte anser den tekniska kvaliteten vara viktig, tycks däremot inte stämma. Om denna del av hypotesen stämt hade inga, eller negativa, samband funnits mellan nöjdheten och faktorerna relaterade till teknisk kvalitet för dessa företag. Studiens resultat visar dock ett positivt samband med nöjdhet för en sådan faktor.

Utöver att besvara frågeställningen kan sägas något om vad som påverkar nöjdheten inom revision i allmänhet. Resultaten från regressionen där alla företag inkluderas liknar de resultat som erhålls från de separata regressionerna. Samtliga faktorer som visar signifikanta samband

med nöjdheten i de separata regressionerna, med undantag för skepticism, uppvisar även signifikanta samband i den totala regressionen. Skepticism är signifikant på enprocentsnivå för företag som reviderats av Big Four men visar inte något signifikant samband med nöjdhet i den totala regressionen. Behn m.fl. (1997) finner ett negativt samband mellan skepticism och nöjdhet inom revision. Detta kan bero på att skepticism är ett negativt laddat ord. Därför tillfogas en text till enkätfrågan som förklarar att revisorns skeptiska inställning är viktigt för kvaliteten på revisionen. Det är möjligt att betoningen på revisionskvalitet påverkar hur företaget uppfattar upplevelsen av revisionen i efterhand. Om revisorn varit skeptisk och kvalitet är något företaget eftertraktar anges ett högre värde på nöjdheten, och ett positivt samband visas mellan skepticism och nöjdhet. Detta stärker uppsatsens antagande att företag som valt att revideras av Big Four anser att teknisk kvalitet är viktigt.

Lyhördhet är den enda faktor som uppvisar signifikant samband med nöjdheten i båda företagsgrupper, samt i den totala regressionen, vilket understryker faktorns betydelse för kundnöjdhet i revision. Oavsett om företagen uppskattar revisionen eller inte så har de en verksamhet att sköta och kan känna att revisorn i viss mån inkräktar på verksamheten. Att revisorn respekterar företagets önskemål gällande tider kan förbättra relationen med företaget. Det kan dock noteras att lyhördhet kan ta sig flera olika uttryck. I uppsatsen avser lyhördhet endast anpassande av tider.

Kunskap visar sig vara viktig för kundnöjdhet för företag som reviderats av andra än Big Four och även i den totala regressionen. Detta är intressant med tanke på Zeffs (1987) påstående att revisionsbyråerna felaktigt satsar mer resurser på att behålla kunder och knyta till sig nya än på att utbilda sina anställda. Denna undersökning visar att genom att säkerställa en hög kunskapsnivå kan revisionsbyråerna skapa kundnöjdhet och därigenom indirekt behålla kunder och attrahera nya. Den totala regressionen visar också att branschspecialisering har ett positivt samband med kundnöjdhet. I de separata regressionerna gäller detta enbart för företag som reviderats av Big Four. Eftersom Big Four är större och har fler kunder än andra revisionsbyråer är det större sannolikhet att de har erfarenhet från och kunskap om klientens specifika bransch. Branschspecialisering leder enligt litteraturen till högre teknisk revisionskvalitet. Om företag är måna om teknisk kvalitet anlitar de rimligen den revisionsbyrå som de förväntar sig har god kunskap om och erfarenhet av branschen, det vill säga Big Four.

Även revisorns egna initiativ påverkar nöjdheten med revisionen. Medelvärde för denna faktor visar dock att revisorerna i allmänhet inte tar egna initiativ och kommer med råd i sådan stor utsträckning företagen önskar. Revisorerna skulle alltså kunna få nöjdare kunder genom att vara mer initiativtagande. Det finns dock en gräns för hur långt initiativen kan sträcka sig eftersom hänsyn måste tas till revisorns oberoende gentemot företaget.

Avslutningsvis kan konstateras att det på det hela taget är få variabler som uppvisar signifikanta samband med kundnöjdheten. Tillsammans med modellernas förklaringsvärden indikerar detta att det finns andra saker än de undersökta faktorerna som påverkar nöjdheten och alltså företagens val av revisor.

6 Slutsats

Syftet med denna uppsats är att få en ökad förståelse för vad som ligger bakom företags val av revisor och främst om valet påverkas av hur företagen ställer sig till teknisk revisionskvalitet. Jämförelsen mellan de två företagsgrupperna visar att det inte finns någon skillnad i vilken typ av kvalitetsfaktorer som påverkar nöjdheten. Däremot visar undersökningens resultat indikationer på att den tekniska kvaliteten påverkar nöjdheten i större utsträckning hos företag som väljer att anlita Big Four än hos andra företag. Det innebär att företag reviderade av Big Four i större utsträckning förväntar sig att faktorerna relaterade till den tekniska kvaliteten ska uppfyllas vid en revision. Eftersom en vanlig uppfattning är att Big Four håller högre teknisk kvalitet är det rimligt att anta att dessa företag väljer att revideras av Big Four just för att de lägger vikt vid den tekniska kvaliteten. Resultaten indikerar alltså att företagens val påverkas av hur de ställer sig till teknisk kvalitet.

7 Förslag till vidare forskning

Regressionsmodellernas förklaringsvärden och de få signifikanta variablerna pekar på att det tycks finnas andra faktorer än de som inkluderas i denna studie som påverkar företagens nöjdhet med revisionen. En kvalitativ studie skulle möjliggöra en dialog med företagen kring vad som påverkar kundnöjdhet i revision och valet av revisor, vilket kan bidra till ytterligare insikter i ämnet.

En ansats som är i linje med detta är att undersöka vad kunderna anser är kvalitet i revisionen. I denna studie antas att de i litteraturen identifierade faktorerna visar på kvalitet i revision och det antas implicit att även företagen anser att dessa påvisar revisionskvalitet. Att genomföra en liknande studie som denna med kvalitetsfaktorer identifierade av företagen skulle kunna resultera i fler signifikanta samband mellan nöjdhet och kvalitetsfaktorer.

Referenser

Aktiebolagslag (2005:551).

Anderson, E. W., C. Fornell & D. R. Lehmann (1994). "Customer satisfaction, market share and profitability: Findings from Sweden", *The Journal of Marketing*, vol. 58(3), ss. 53-66.

Ang, J. S., R. A. Cole & J. Whu Lin (2000). "Agency cost and ownership structure", *The Journal of Finance*, vol. 55(1), ss. 81-106.

Beattie, V. & S. Fearnley (1995). "The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies", *Accounting and Business Research*, vol. 25(100), ss. 227-239.

Behn, B. K., J. V. Carcello, D. R. Hermanson & R. H. Hermanson (1997). "The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms", *Accounting Horizons*, vol. 11(1), ss. 7-24.

Brännström, D. & M. Johansson (2005). "Svenskt Näringsliv drar undan mattan för småföretagen", *Dagens Industri*, 17 november.

Carcello, J.V., R.H. Hermanson & N.T. Grant (1992). "Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers and financial statement Users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 11, ss. 1-15.

Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisionen – en ören berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santérus.

Chatterjee, S. & A. S. Hadi (2006). *Regression analysis by example*, 4:e upplagan. Hoboken: Wiley.

Chow, C. W. (1982). "The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences", *The Accounting Review*, vol. 57(2), ss. 272-291.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3(3), ss. 183-199.

Duff, A. (2009). "Measuring audit quality in an era of change – an empirical investigation of UK market stakeholders in 2002 and 2005", *Managerial Auditing Journal*, vol. 24(5), ss. 400-422.

Dunn, J. (1996). *Auditing: theory and practice*. 2:a upplagan. London: Prentice Hall.

Edvardsson, B. (1996). *Kvalitet och tjänsteutveckling*. Lund: Studentlitteratur.

Edvardsson, B., T. Andersson, M. Sandén & Waller, B. (1998). *Mätning av tjänstekvalitet i praktiken*. Lund: Studentlitteratur.

- Eklöv, G. (1998). *Kvalitet i revision: immanens eller transcendens? En studie utifrån två synsätt på revision*. Lic.-avhandling, Umeå universitet, Umeå: Univ.
- Edlund, P-O. (1997). *SPSS för Windows 95 – Multipel regressionsanalys*. Lund: Författaren och Studentlitteratur.
- FAR SRS (2009). *Om branschen*,
<http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38300&_dad=portal&_schema=PORTAL>
Hämtat 2009-10-22.
- FAR SRS yrkesetiska regler, december 2007.
- FAR SRS (2006). *Revision – en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.
- Fornell, C., M. D. Johnson, E. W. Anderson, J. Cha & B. Everitt Bryant (1996). "The American Customer Satisfaction Index: Nature, purpose, and findings", *The Journal of Marketing*, vol. 60(4), ss. 7-18.
- Francis, J. R. (2004). "What do we know about audit quality?", *The British Accounting Review*, vol. 36(4), ss. 345-368.
- Hellman, N. (2008). "Hur bidrar revisionen till ökat aktieägarvärde?", i Jennergren, P., J. Lind, W. Schuster & K. Skogsvik. (Red.), *Redovisning i fokus*. Lund: Studentlitteratur, ss. 59-88.
- Jacobsen, D. I. (2007). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jeppesen, K. K. (1998). "Reinventing auditing, redefining consulting and independence", *The European Accounting Review*, vol. 7(3), ss. 517-539.
- Moore, D. A., P. E. Tetlock & L. Tanlu (2006). "Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling", *Academy of Management Review*, vol. 31(1), ss. 10-29.
- Nationalencyklopedin (2009). Sökord: *privat aktiebolag* respektive *publikt aktiebolag*, <www.ne.se>. Hämtat 2009-11-10.
- Parasuraman, A., V. A. Zeithaml, L. & L. Berry (1985). "A conceptual model of service quality and its implications for future research", *Journal of Marketing*, vol. 49(4), ss. 41-50.
- Revisorslag (2003:883)
- RS 310: Kunskap om verksamheten, *RS Revisionsstandard i Sverige*, (2007).
- RS 200: Mål och generella principer för en revision, *RS Revisionsstandard i Sverige*, (2007).
- RS 400: Riskbedömning och intern kontroll, *RS Revisionsstandard i Sverige*, (2007).
- RS 500: Revisionsbevis, *RS Revisionsstandard i Sverige*, (2007).

- Ruiz-Barbadillo, E., N. Gomés-Aguilar, C. De Fuentes-Barbéra & M.A. García-Benau (2004). "Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence", *European Accounting Review*, vol. 13(4), ss. 597-620.
- Sanchez, M. H., C. P. Agoglia & R. C. Hatfield, (2005). *The role of auditor strategy in auditor-client negotiations over proposed financial statement adjustments: The rule of reciprocity*. <<http://aaahq.org/audit/midyear/05midyear/papers/Sanchez12-01.pdf>> Hämtat 2009-09-16.
- Schroeder, M. S., I. Solomon & D. Vickrey (1986). "Audit quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 5(2), ss. 86-94.
- Sutton, S. G. (1993). "Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process", *Decision Sciences*, vol. 24(1), ss. 88-105.
- Taylor, S. A. & T. L. Baker (1994). "The assessment of the relationship between service quality and customer satisfaction in the formation of consumers' purchase intentions", *Journal of Retailing*, vol. 70(2), ss. 163-178.
- Trost, J. (2007). *Enkätboken*, 3:e upplagan. Lund: Författaren och Studentlitteratur.
- Warming-Rasmussen, B. & L. Jensen (1998). "Quality dimensions in external audit services – an external user perspective", *European Accounting Review*, vol. 7(1), ss. 65-82.
- Watts, R. L. & J. L. Zimmerman (1986). *Accounting theory*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Wilcox, D. & R. Discenza (1994). "The TQM advantage", *CA Magazine*, vol. 127(4), ss. 37-42.
- Wooten, T. C. (2003). "Research about audit quality", *The CPA Journal*, vol. 73(1), s. 48-51.
- Zeff, S. A., 1987. "Does the CPA belong to a profession?", *Accounting Horizons*, vol. 1(2), ss. 65-68.
- Öhman, P. (2005). "Är det viktigare för revisorer att göra rätt saker än att göra saker rätt?", i Johansson, S-E., E. Häckner & E. Wallerstedt (Red.), *Uppdrag revision – revisionsprofessionen i takt med förväntningarna?*. Stockholm: Författarna och SNS Förlag, ss. 61-79.