



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

**Magisteruppsats
HT 2004**

RS påverkan på innebörden av god revisionsred och revisionsarbetet

Författare

Malin Andersson 820428
Rickard Olsson 730531
Jenny Svensson 800130

Handledare

Sven-Arne Nilsson

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	RS påverkan på innebörden av god revisionsred och revisionsarbetet
Seminariedatum:	11 februari 2005
Ämne/kurs:	FEK 591 Magisteruppsats i redovisning, 10 poäng
Författare:	Malin Andersson, Rickard Olsson och Jenny Svensson
Handledare:	Sven-Arne Nilsson
Fem nyckelord:	RS, ISA, god revisionsred, revisionsarbete och övergång
Syfte:	Syftet är dels att analysera huruvida övergången till RS förändrar innebörden av god revisionsred, dels att utröna hur övergången i övrigt påverkar revisionsarbetet.
Metod:	Forskningsansatsen är induktiv/deskriptiv. Vår utgångspunkt är att utifrån observationer dra slutsatser kring effekterna som RS har på innebörden av god revisionsred och på revisionsarbetet. Det deskriptiva syftet motiveras med att det är en förändringsprocess, vilket innebär att det är lämpligt att först studera hur det ser ut innan man studerar hur det eventuellt i stället borde se ut.
Teoretiska perspektiv:	En genomgång av de viktigaste stegen i revisionsarbetet, med tyngdpunkt på de steg som påverkas mest av övergången till RS. I en analogi med utvecklingen av god redovisningsred skildras utvecklingen och bestämningen av god revisionsred.
Empiri:	Övergången till RS beskrivs utifrån kvalitativa intervjuer med fyra revisorer och två experter på revisionsområdet.
Slutsatser:	Innebörden av god revisionsred förändras successivt genom övergången till RS. Målet om enhetliga revisionsregler uppfylls momentant, medan revisionens kvalitet förbättras successivt. Den stora påverkan på revisionsarbetet består av det merarbete som de mer detaljerade standarderna i RS medför. Omfattningen av detta skiljer sig dock åt beroende på byråstorlek.

Abstract

- Title:** The effects of RS on generally accepted auditing practice and the actual auditing
- Seminar date:** The 11th of February 2005
- Course:** FEK 591, Master thesis in business administration, Accounting, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Malin Andersson, Rickard Olsson och Jenny Svensson
- Advisor:** Sven-Arne Nilsson
- Five key words:** RS, ISA, generally accepted auditing practice, auditing, transition
- Purpose:** The purpose is partly to analyze whether the transition to RS changes the meaning of generally accepted auditing practice, partly to examine the effects of the transition on how auditing is conducted.
- Methodology:** The procedure is inductive with a descriptive purpose. From observations conclusions will be drawn. The descriptive purpose is motivated by that it is a process in change, which makes it appropriate to first study the way it is before studying how it possibly should be.
- Theoretical perspectives:** A review of the most important parts in auditing, with focus on the parts that are most effected by the transition to RS. In an analogy with the development of generally accepted accounting practice, the development and the settlement of generally accepted auditing practice is described.
- Empirical foundation:** The view of the transition to RS is described through qualitative interviews with four accountants and two experts in the field of auditing.
- Conclusions:** The meaning of generally accepted auditing practice changes gradually with the transition to RS. The goal of unified auditing rules is fulfilled instantaneously while the quality of auditing improves gradually. The large effect on auditing consists of the additional work that the more detailed standards in RS result in. The extent of the additional work differs however depending on the size of the auditing firm.

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	6
1 Inledning.....	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Problemformulering.....	9
1.3 Syfte.....	10
1.4 Avgränsningar.....	10
1.5 Disposition.....	10
2 Metod.....	12
2.1 Val av ämne.....	12
2.2 Forskningsansats.....	13
2.3 Insamling av litteratur.....	14
2.4 Kvalitativ och kvantitativ metod.....	15
2.5 Insamling av empiri.....	16
2.5.1 Intervjuteknik.....	17
2.5.2 Val av intervjupersoner.....	19
2.6 Källkritik.....	20
2.6.1 Validitet.....	21
2.6.2 Reliabilitet.....	22
2.7 Sammanfattning.....	23
3 Normer, debatt och teori.....	25
3.1 Den internationella utvecklingen.....	25
3.1.1 USA – Sarbanes-Oxley Act.....	26
3.1.2 Det europeiska utvecklingsarbetet.....	26
3.1.3 ISA och IFAC.....	27
3.2 Revision i Sverige.....	28
3.2.1 God revisionsked och utvecklandet av densamma.....	29
3.2.2 Teoretisk förankring av god revisionsked – i analogi med god redovisningsked.....	30
3.3 RS - Revisionsstandard i Sverige.....	31
3.3.1 RS generella påverkan på revisionsarbetet.....	32
3.3.2 Uppdragsbrev.....	33
3.3.3 Planering och kunskap om verksamheten.....	34
3.3.4 Väsentlighet vid revision.....	35
3.3.5 Riskbedömning och intern kontroll.....	36
3.3.6 Revisionsbevis.....	37
3.3.7 Rapportering.....	39
3.4 Sammanfattning.....	39
4 Revisorers och experters syn på övergången till RS.....	41
4.1 Förändring av innebörden av god revisionsked.....	41
4.1.1 Förändringar i väsentlighetsbegreppet.....	41
4.1.2 Förändringar i riskanalysen.....	42
4.1.3 Övriga förändringar kopplat till god revisionsked.....	43

4.1.4	Effekterna på god revisionsred	44
4.2	Påverkan på revisionsarbetet	44
4.2.1	Revisionens enhetlighet och kvalitet	44
4.2.2	Skydd mot redovisnings- och revisionskandaler	45
4.2.3	Övrig påverkan på revisionsarbetet	45
4.2.4	Merarbete jämfört med Revisionsprocessen	46
4.3	Sammanfattning	48
5	Avslutning	50
5.1	Slutsatser	50
5.1.1	Förändring av innebörden av god revisionsred	50
5.1.2	Påverkan på revisionsarbetet	52
5.2	Reflektioner	53
5.3	Förslag till fortsatt forskning	53
	Källförteckning	55
	Bilaga 1	59
	Bilaga 2	62

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
FEE	Fédération des Expertes Comptables Européens
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
RL	Revisionslagen
RN	Revisorsnämnden
RS	Revisionsstandard i Sverige
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002
SRS	Svenska Revisorsamfundet
UEC	Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

Kapitlet inleds med en kort bakgrundspresentation av ämnet. Därefter följer problemformuleringen som leder fram till forskningsfrågan, en precisering av syftet samt de avgränsningar som görs. Avslutningsvis följer en översiktlig presentation av uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Inom EU finns det idag någon form av internationella normer för samtliga tre grundbegrepp som förekommer inom områdena redovisning och revision – god redovisningssed, god revisionsned och god revisorsned. På redovisningsområdet är IAS/IFRS de obligatoriska redovisningsstandarderna för alla noterade företag från och med den 1 januari 2005. Med tillämpning det räkenskapsåret och framåt, ska noterade företag inom EU upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de IAS/IFRS som antagits och kommer att antas av EU-kommissionen.¹ Vad gäller revisionsetikern och den goda revisorsnederna har revisorns oberoende anpassats till internationella normer genom införandet av den analysmodell som Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) förordar.²

Internationella normer för revision har utvecklats i Europa sedan 1951 då Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers (UEC) bildades och globalt sedan 1977 då International Federation of Accountants (IFAC) bildades.³ Inom IFAC utvecklas de internationella revisionsstandarderna International Standards on Auditing (ISA) av The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).⁴ Genom sitt medlemskap i IFAC har FAR ett åtagande att inkorporera ISA i det svenska regelverket. Även medlemskapet i EU har ställt större krav på Sverige att anpassa sig till de internationella reglerna.⁵ I juni 1998 beslutade därmed FAR att ett översättnings- och anpassningsprojekt av ISA skulle påbörjas.⁶

Vidare lade EU-kommissionen, i slutet av maj 2003, fram en handlingsplan för modernisering av bolagsrätten och en förstärkt företagsstyrning inom EU. I denna handlingsplan föreslås bl a att ISA ska tillämpas på all lagstadgad revision inom EU från och med 2005.⁷ Kommissionen anser att enhetliga revisionsstandarder inom unionen är en nödvändighet då kapitalmarknaderna integreras och allt fler

¹ SOU 2003:71 s. 13.

² Markland, "Revision över alla gränser" (2001), s. 11.

³ Markland, "Revision över alla gränser" (2001), s. 11.

⁴ International Auditing and Assurance Standards Board, 2004-12-06.

⁵ Holmquist, Bengt, "ISA – det största projektet i FAR:s historia" (1999), s. 9.

⁶ Hjalmarsson, Falk, Egenäs "Införande av nya revisionsstandarder?" (2002), s. 12.

⁷ Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet, 2004-12-01.

företag verkar över nationsgränserna.⁸ Syftet med att införa ISA är framförallt att öka förtroendet på kapitalmarknaderna och på så sätt säkerställa att investerare och andra berörda parter kan förlita sig på att reviderade finansiella rapporter är korrekta. De enhetliga reglerna ska även förhindra intressekonflikter för revisorer, stärka aktieägarnas rättigheter, ge ökat skydd åt anställda och borgenärer samt öka företagets effektivitet och konkurrenskraft.⁹

Enligt Revisorslagens 3 § 4 p. är det Revisorsnämnden (RN) som ansvarar för att både god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Den goda revisionsmeden syftar till revisorns arbetsmetoder, d v s hur revisionsuppdraget ska genomföras (revisionsmetodik).¹⁰ RN ansvarar för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt, vilket åstadkoms genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden.¹¹ Vad gäller metodfrågorna är det dock revisorernas intresseorganisationer, FAR och Svenska Revisorsamfundet (SRS), som genom rekommendationer utvecklar den goda revisionsmeden. Den mest omfattande rekommendationen har sedan 1991 varit Revisionsprocessen, som tar upp allt från planeringen av revisionsuppdraget till själva revisionsberättelsen.¹² Från och med det revisionsarbete som utförs på finansiella rapporter för räkenskapsåret 2004 ersätts dock Revisionsprocessen av en ny standard – Revisionsstandard i Sverige (RS). RS bygger på de internationella standarderna ISA och är resultatet av det översättnings- och anpassningsprojekt som FAR påbörjade 1998.

I propositionen ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet” redogör lagstiftaren för bakgrunden till och syftet med revision: ”I ett aktiebolag skall räkenskaperna och styrelsens förvaltning fortlöpande granskas av en eller flera revisorer [...]. Revisorn skall varje år upprätta en revisionsberättelse, där resultatet av granskningen redovisas. [...] Till att börja med motiverades kravet på revision huvudsakligen av hänsynen till aktieägarna. För dem är det viktigt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ. Sedermera har det i olika sammanhang framhållits att revisionen är av värde också för andra. Företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning. Även företagets borgenärer, anställda och det allmänna har intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt och att dess ställning och resultat redovisas riktigt”¹³.

I Revisionslagens (RL) 5 § uppges att revisorn ska genomföra granskningen vid revisionsarbetet i den omfattning som följer av god revisionsmed. Vid exempelvis revisionen av ett aktiebolag ska revisorn, enligt Aktiebolagslagen (ABL) ”[...] granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsmed kräver”¹⁴. Även i RS 200 anges att revisorn ska

⁸ Fallenius, ”Krav på ISA 2005” (2003), s. 13.

⁹ Fallenius, ”Krav på ISA 2005” (2003), s. 13.

¹⁰ Information om Revisorsnämnden och dess verksamhet, 2004-10-31.

¹¹ Information om Revisorsnämnden och dess verksamhet, 2004-10-31.

¹² Info om FAR: God revisionsmed, 2004-10-31.

¹³ Prop. 2000/01:146 ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet”, s. 31.

¹⁴ Aktiebolagslagen 10 kap 3 §.

utföra revisionen enligt god revisionsssed. Vidare anger standarden att: ”RS är ett uttryck för god revisionsssed”¹⁵.

Utöver RS preciseras det i lagstiftningen inte närmare vad granskning enligt god revisionsssed de facto innebär. Avsaknaden av precisering motiveras i propositionen ”Aktiebolagets organisation”: ”Om vissa normer lagfästs, riskerar man att revisorns granskning begränsas, eftersom en reglering skulle kunna föranleda motsatsslut. Övervägande skäl talar därför för att – liksom på redovisningens område [...] – behålla ett system med en ramlagstiftning som ålägger revisorn att vid sin granskning iaktta god revisionsssed”¹⁶.

1.2 Problemformulering

Revisionsprocessen var mer av en ramlag än vad RS är, vilket lämnade större utrymme för tolkningar av standarderna. En av grundtankarna med införandet av RS är att, utifrån mer detaljerade regler, ställa högre krav på vad som ska utföras under revisionsarbetet. Det grundläggande synsättet i RS är att revisorns uppgift är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis så att han/hon i revisionsberättelsen kan dra slutsatser om de påståenden som företagsledningen lämnar i de finansiella rapporterna är korrekta. Hörnstenarna vid insamlingen av revisionsbevis är kunskap om verksamheten, väsentlighets- och riskbedömningar.¹⁷

Vi anser att det är av intresse att analysera huruvida innebörden av god revisionsssed förändras genom övergången från Revisionsprocessen till RS. Förändras det, för den goda revisionsleden, viktiga väsentlighetsbegreppet? Tätt knutet till väsentlighetsbegreppet är dess samband med revisionsrisk, d v s den risk som finns för att revisorn i revisionsberättelsen gör ett felaktigt uttalande.¹⁸ Förändras riskanalysen genom övergången till RS? Då väsentlighets- och riskbedömningar är hörnstenar vid insamlandet av revisionsbevis är dessa även mycket viktiga för innebörden av god revisionsssed. Förändrar därmed RS innebörden av god revisionsssed genom att vad revisorerna bedömer som väsentligt vid revisionsarbetet förändras och/eller genom att riskanalysen förändras? Förändras innebörden av god revisionsssed på något annat sätt genom övergången till RS? Innebär RS stora skillnader gentemot Revisionsprocessen i praktiken eller har revisorerna redan tidigare utfört revisionsarbetet enligt god revisionsssed på det sätt som RS förtydligar att arbetet ska utföras på?

Det är nu ett par år sedan de stora företagsfallissemangen, som även svärtade ner revisorernas rykte, inträffade. På grund av detta anses det fortfarande finnas ett behov för revisorer att förstärka kvaliteten och enhetligheten i revisionsarbetet. Vi anser därför att det är av intresse att utvärdera hur övergången till RS i övrigt påverkar revisionsarbetet. Medför RS att kvaliteten på revisionsarbetet blir högre

¹⁵ RS 200 5SE.

¹⁶ Prop. 1997/98:99 ”Aktiebolagets organisation”, s. 142.

¹⁷ Danielsson, Larsson ”RS utmanar revisorns beteende” (2004), s. 17.

¹⁸ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 24.

och jämnare samtidigt som målet om enhetlighet uppfylls? Är RS ett bättre skydd, än vad Revisionsprocessen var, mot den typ av företagsfallissemang som har inträffat de senaste åren? Medför det nya regelverket ett merarbete för revisorerna? Är det någon skillnad i merarbete beroende på om revisorn arbetar på en stor eller liten byrå eller om det är en stor eller liten klient?

Ovanstående problemformulering mynnar ut i följande forskningsfråga:

Förändras innebörden av god revisionssed och/eller påverkas revisionsarbetet av att RS ersätter Revisionsprocessen som revisionsstandard?

Forskningsfrågan är framförallt av intresse för verksamma revisorer. Den är dock intressant inte endast ur revisionssynpunkt utan även för investerare, företag som ska revideras, anställda, borgenärer och för andra intressenter till företagen, eftersom det enligt ovan är viktigt att kvaliteten och enhetligheten på revisionsarbetet förstärks.

1.3 Syfte

Syftet är dels att analysera huruvida övergången till RS förändrar innebörden av god revisionssed, dels att utvärdera hur övergången i övrigt påverkar revisionsarbetet. Avsikten är att huvudsakligen analysera denna eventuella förändring av innebörden av god revisionssed utifrån det viktiga väsentlighetsbegreppet och dess samband med revisionsrisken. Vad gäller påverkan på revisionsarbetet i övrigt är avsikten att ta utgångspunkt i om kvaliteten och enhetligheten i revisionen förstärks.

Med förändringar och påverkan genom övergången menar vi såväl momentana som successiva förändringar av innebörden av god revisionssed och påverkan på revisionsarbetet.

1.4 Avgränsningar

Vi har inte för avsikt att fullständigt gå igenom Revisionsprocessen och RS samt alla skillnader som finns mellan de båda. Endast de standarder och de skillnader som är av intresse för att uppfylla syftet och besvara forskningsfrågan behandlas i uppsatsen.

1.5 Disposition

Kapitel 2 innehåller en kategorisering av forskningens angreppssätt och metodval vid genomförande av den empiriska undersökningen. Som en inledning motiveras ämnesvalet och avslutningsvis presenteras källkritiken.

Kapitel 3 redogör för de normer, den debatt och den teori som är väsentlig för syftet och forskningsfrågan. Inledningsvis presenteras den internationella utvecklingen på revisionsområdet. Detta följs av en generell genomgång av revision i Sverige med fokus på god revisionssed och utvecklingen av begreppet i en analogi med god redovisningssed. Kapitlet avslutas med en genomgång av RS med de viktigaste delmoment som revisionsarbetet består av och de väsentliga skillnader som finns i dessa arbetsmoment jämfört med Revisionsprocessen.

Kapitel 4 presenterar revisorers och experters syn på övergången till RS utifrån de intervjuer som har utförts, dels avseende förändringen av innebörden av god revisionssed, dels avseende påverkan i övrigt på revisionsarbetet.

Kapitel 5 redogör för de svar på forskningsfrågan som arbetet har lett fram till. Därefter presenteras de reflektioner som har gjorts gällande detta arbete. Kapitlet och uppsatsen avslutas med de uppslag till framtida forskning som har uppstått i processen.

2 Metod

Inledningsvis i kapitlet motiveras valet av ämne. Detta följs av en genomgång av forskningsansatsen. Därefter beskrivs sökprocessen efter sekundärdata och de källor som har använts, samt motiveras de metodval som har gjorts för att på bästa sätt besvara forskningsfrågan. Detta följs av en närmare beskrivning av, och motiveringar till, den empiriska undersökning som genomförs. Avslutningsvis förs en diskussion kring källkritik i syfte att ge läsaren en uppfattning om uppsatsens validitet och reliabilitet.

2.1 Val av ämne

Under vår utbildnings gång har vi stött på begreppet god revisionsred, utan att egentligen få klarhet i vad det innebär och hur revisionsarbetet ska utföras för att granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Vi finner det därför intressant med ett ämnesval som behandlar innebörden av god revisionsred. Vid de första efterforskningarna upptäckte vi att den svenska utvecklingen, på revisionsområdet, är mitt i en övergång mellan två revisionsstandarder – från Revisionsprocessen till RS. Eftersom revisionsstandarderna är ett uttryck för god revisionsred och befinner sig i en förändringsprocess, beslöt vi oss för att analysera effekterna på god revisionsred och revisionsarbetet genom övergången från Revisionsprocessen till RS. Ämnesvalet utmynnar följaktligen i uppsatsens forskningsfråga:

Förändras innebörden av god revisionsred och/eller påverkas revisionsarbetet av att RS ersätter Revisionsprocessen som revisionsstandard?

Att formulera forskningsfrågan brett är en medveten strategi. De första finansiella rapporterna har visserligen börjat revideras i enlighet med RS, men fortfarande har RS inte applicerats på någon årsredovisning. Detta får till följd att det kan antas att revisorer och andra intressenter fortfarande befinner sig i en lärandefas, vilket försvårar informationsinsamlingen kring effekterna av övergången. Att det är en förändringsprocess som studeras kan medföra svårigheter både vid insamlingen av relevant teori och empiri. Därför anser vi att det är intressant att granska de förändringar och den påverkan som RS medför ur ett vitt perspektiv genom en bred forskningsfråga.

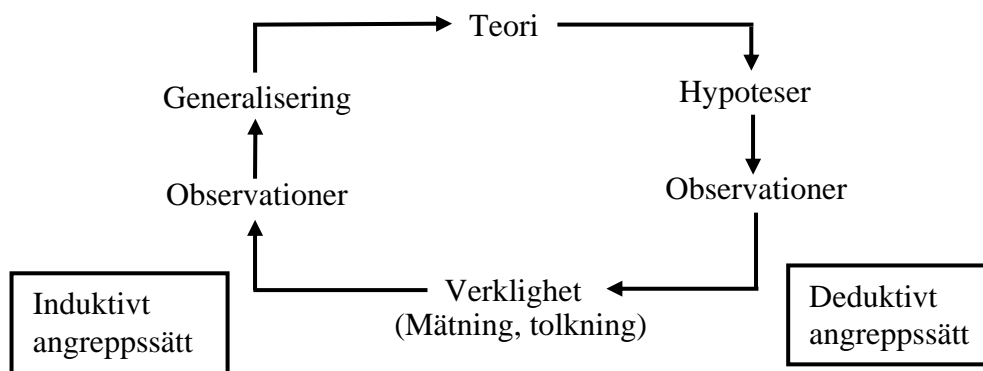
I nedanstående avdelning följer en diskussion kring olika angreppssätt och syften för forskning samt en motivering av valet av forskningsansats.

2.2 Forskningsansats

Vid forskning finns det två angreppssätt att utgå från vid produktion av kunskap, det deduktiva (även kallat bevisföringens väg) och det induktiva (även kallat upptäckstens väg) angreppssättet. Det är möjligt att dra vetenskapliga slutsatser oavsett vilket av de båda angreppssätten som väljs, skillnaden är hur kopplingen mellan teori och empiri ser ut.¹⁹

Det deduktiva angreppssättet har sin utgångspunkt i teorin och syftet är att, med hjälp av den empiri som samlas in, testa en befintlig teori.²⁰ Utifrån teorin formuleras hypoteser som går att testa i verkligheten. Genom logisk slutledning kan sedan teorin antingen förstärkas, förkastas, tillämpas eller utökas (se även figur 2.1).²¹

Till skillnad från det deduktiva angreppssättet tar ett induktivt angreppssätt sin utgångspunkt i empirin. Syftet är att, med hjälp av den empiri som samlas in, dra generella slutsatser om verkligheten och till följd av dessa slutsatser bygga upp ny teori eller ny kunskap (se även här figur 2.1). En mycket stor del av den samhällsvetenskapliga forskningen har åtminstone inslag ifrån det induktiva angreppssättet.²² Vid detta angreppssätt bör forskaren vara medveten om problemet med att han/hon inte vet något om den producerade kunskapens räckvidd, eller generalitet, eftersom det empiriska underlaget kan vara typiskt för en viss situation, tid eller grupp av människor.²³



Figur 2.1 Den principiella skillnaden mellan deduktivt och induktivt angreppssätt.²⁴

Utgångspunkten i vår forskning är inte en specifik teori som vi har för avsikt att exempelvis förstärka eller förkasta. Vår utgångspunkt är att utifrån observationer, hämtade från verkligheten hos revisorer och experter, dra slutsatser kring effekterna som RS har på innebörden av god revisionsred och på revisionsarbetet. Därmed kommer forskningsansatsen att ha sin utgångspunkt i det induktiva

¹⁹ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 29.

²⁰ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori- policy och -praxis* (2003), s. 31.

²¹ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 220.

²² Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 51.

²³ Davidson, Patel, *Forskningsmetodikens grunder* (1994), s. 21.

²⁴ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 220.

angreppssättet. Generaliseringar kommer dock inte att göras eftersom det empiriska underlagets räckvidd är begränsad till en viss grupp av människor. Detta p g a att urvalet i undersökningen inte är representativt för hela revisorskåren, se även avsnitt 2.5.2.

Beroende på vilket syfte forskningen har kan deduktivt och induktivt angreppssätt vidare delas in i normativt (hur något bör vara) och deskriptivt (hur något är) syfte. Det deskriptiva syftet förklarar verkligheten till skillnad från det normativa, som syftar till att ge lösningar och förbättra verkligheten.²⁵ Att ha ett deskriptivt syfte lämpar sig särskilt väl då man utför en studie av ett område som är nytt och inte tidigare har beskrivits inom ämnet.²⁶

Vi har endast för avsikt att beskriva hur effekterna som RS har på innebörden av god revisionssed och på revisionsarbetet ser ut, inte hur dessa effekter bör se ut. Därmed är resultatet av vårt forskningsarbete av det deskriptiva slaget. Detta motiveras av att det är en förändringsprocess, vilket innebär att det är lämpligt att först studera hur det ser ut innan man studerar hur det eventuellt i stället borde se ut.

Utifrån ovanstående diskussion är vår bedömning att en induktiv/deskriptiv forskningsansats är den mest lämpade för vårt syfte.

I avdelningen nedan följer en genomgång av hur sökningen efter sekundärdata har genomförts.

2.3 Insamling av litteratur

Insamling av material till teori, normer och debatt i kapitel 3 sker genom utnyttjande av sekundärdata, d v s information som andra har tagit fram och bearbetat. Det finns begränsat med sekundärdata inom ämnesområdet, men i så stor utsträckning som möjligt använder vi information från varierande källor, för att både höja uppsatsens kvalitet och reliabilitet.

Till debatten och dess koppling till normerna har särskilt tidningen *Balans* och FARs revisionsbok varit användbara. I *Balans* har artiklar, som i någon form behandlar ISA och RS, från åren 1999-2004 använts. Även *Balans* från 1998 har gått igenom, men där fann vi inte några artiklar som var användbara. Anledningen till att äldre artiklar än från 1998 inte har gått igenom är att beslutet om översättning och anpassning av ISA togs detta år. Äldre artiklar bedöms därför vara irrelevanta i förhållande till forskningsfrågan.

Propositionen ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet” redogör för syftet med revision och propositionen ”Aktiebolagets organisation” motiverar varför ingen precisering av god revisionssed finns i lagstiftningen, varför dessa båda har varit användbara.

²⁵ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori -policy och -praxis* (2003), s. 31 f.

²⁶ Rienecker, Stray Jörgensen, *Att skriva en bra uppsats* (2002), s. 102.

De elektroniska databaser som har använts vid informationssökningen är Lunds universitets databaser ELIN och LOVISA. I dessa har vi sökt efter artiklar och litteratur som behandlar den teori, debatt och de normer som är användbara för vårt syfte. Vi har även sökt i uppsatsdatabaser på Lunds universitet, Göteborgs universitet och Högskolan i Kristianstad, dock utan att hitta något som var direkt användbart för oss. Anledningen till att vi har sökt i dessa databaser är att man här har möjlighet att elektroniskt läsa uppsatserna i fulltext. För att finna lämpliga artiklar, utöver Balans, har vi även sökt på följande tidningars hemsidor: Dagens Industri, Dagens Nyheter, Svenska Dagbladet, Sydsvenskan och Affärsvärlden. De artiklar som har funnits i dessa tidningar har dock behandlat vårt ämne mindre ingående, jämfört med artiklar i Balans, och därför har inget material från dessa tidningar använts. De sökord som har använts, både i databassökningar och på hemsidorna är: god revisionsred, revision, revisionsstandard, revisor, IFAC, IAASB, FAR, SRS, RS, ISA, International Standards on Auditing, Revisionsprocessen och auditing.

Följande revisionsbyråers hemsidor har också varit användbara: Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers och SET Revision, såväl vad gäller uppsökandet av intervjupersoner som att hitta information om RS i ett inledande skede. För att komma i kontakt med mindre revisionsbyråer användes Eniros söktjänst under Gula Sidorna. Andra hemsidor som vi även har använt oss av är IFAC, FAR, RN, EUs webbportal och IAASB.

I nedanstående avdelning följer en diskussion kring kvalitativ och kvantitativ metod vid genomförandet av empiriska undersökningar samt motivering till vårt val av metod.

2.4 Kvalitativ och kvantitativ metod

Vid all insamling av data måste en avvägning mellan kostnad, kvalitet och tillgänglighet göras.²⁷ Vid genomförandet av empiriska undersökningar står valet mellan de två metoderna kvalitativ och kvantitativ. Karaktäristiskt för den kvalitativa metoden är att forskaren, genom att metoden visar på en helhetsbild av det problem som studeras, får en djupare förståelse för problemområdet.²⁸ Kunskapssyftet är därmed i första hand beskrivande och förståelseskäpande.²⁹ Kvalitativ metod kännetecknas även av att informationen inte kan kvantifieras, utan måste tolkas av forskaren.³⁰ Eftersom en kvalitativ undersökning innebär att några få enheter undersöks djupt och ingående kan inte några generella slutsatser dras. Denna nackdel kan dock vägas upp av att metoden är flexibel, vilket t ex innebär att frågor kan ändras under tiden som en undersökning genomförs.³¹

²⁷ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 63.

²⁸ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 79.

²⁹ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 31.

³⁰ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 76.

³¹ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 78.

Den kvantitativa metoden är istället beskrivande och förklarande. Grundläggande för kvantitativa undersökningar är att de går ut på att göra en mätning som används för att beskriva ett fenomen.³² Tillvägagångssättet för den kvantitativa metoden är att många enheter undersöks ytligt, och därmed medför bredden av undersökningen att generella slutsatser kan dras av de resultat som framkommer.³³ Att tänka på vid användandet av den kvantitativa metoden är att forskaren, innan undersökningen påbörjas, måste ta ställning till med vilken precision undersökningen ska utföras eftersom precisionen inte kan ändras i efterhand.³⁴ Nackdelar med användandet av en kvantitativ metod är att den kan vara tidskrävande och att fel som upptäcks under genomförandet inte kan rättas till.³⁵

Den metod som tillämpas i vår undersökning är den kvalitativa metoden. Den främsta anledningen är att vi ser stora fördelar med denna metods möjlighet till att, genom en helhetsbild, skapa en djupare förståelse för hur RS förändrar innebörden av god revisions sed och påverkar revisionsarbetet. Även om en kvantitativ metod har fördelen att generella slutsatser kan dras, anser vi att metodens ytlighet är en större nackdel än nyss nämnda fördel. Vi anser inte heller att den kvalitet som en kvantitativ undersökning, i vårt fall, kan förväntas få motiverar den tidsmässiga kostnaden av att genomföra densamma. Enligt vår bedömning besvaras forskningsfrågan bäst utifrån mer djupgående intervjuer med ett färre antal väl valda intervjupersoner.

I den avdelning som följer diskuteras valet av olika empiriska undersökningar och motiveras vårt val av undersökningsform. I avsnitt 2.5.1 presenteras vilken intervjuteknik som används och i avsnitt 2.5.2 motiveras närmare valet av intervjupersoner.

2.5 Insamling av empiri

De tekniker som är vanligast vid genomförandet av empiriska undersökningar är intervjuer och enkäter.³⁶ Nedan kommer en kortare genomgång av de båda alternativen att presenteras tillsammans med respektive alternativs för- och nackdelar, för att vi därefter ska kunna motivera vårt teknikval för den empiriska undersökningen.

Enkäter används oftast vid undersökningar av det kvantitativa slaget. Detta eftersom man med denna teknik på ett enkelt, och tidsmässigt relativt billigt, sätt kan inhämta den stora mängd information som behövs för att kunna dra några slutsatser av undersökningen.³⁷ De situationer som särskilt lämpar sig för en enkät är t ex då det finns ett stort antal respondenter, då informationen man avser att inhämta är kortfattad och okomplicerad eller då det finns ett behov av att samla in

³² Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 94 ff.

³³ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 78.

³⁴ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 147.

³⁵ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 80.

³⁶ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 173.

³⁷ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 163.

standardiserade data.³⁸ Några nackdelar med enkäter är att det är svårt att ställa följdfrågor, insamlingen av svaren kan ta lång tid och det finns risk för att svarsfrekvensen blir låg.³⁹

Intervjuer kan utföras på olika sätt, som en personlig intervju, via telefon eller skriftligen. Den stora fördelen med personliga intervjuer är den direkta kontakt som intervjuaren och respondenten får samt möjligheten att ställa komplicerade frågor. Fördelen med telefonintervjuer och intervjuer som utförs skriftligen är att de passar bra när intervjun inte är av komplicerad karaktär, samt att tekniken är effektiv och innebär tidsbesparing.⁴⁰ Fördelarna med respektive teknik är den andra teknikens nackdelar.

Då vi gör en kvalitativ undersökning (se även avsnitt 2.4) är det svårt att, med hjälp av en enkät, få den detaljrikedom och det djup i svaren som vi efterfrågar. Den teknik som används för insamlandet av primärdata är därför intervjuer. Vårt syfte medför att frågor av diskuterande karaktär är det mest lämpliga, eftersom forskningsfrågan inte kan besvaras med enbart frågor av ja- och nej-karaktär. För att syftet ska uppnås och forskningsfrågan besvaras krävs, enligt vår mening, mer nyanserade svar. Även detta medför att det är mest lämpligt att utföra intervjuer eftersom vi då har möjlighet att ställa följdfrågor, vilket inte är fallet vid en enkät.

2.5.1 Intervjuteknik

Vårt val av intervjuteknik har i första hand varit personliga intervjuer, då vi anser den direkta kontakten vara mer betydelsefull än den tidsbesparing som sker vid telefonintervjuer eller skriftliga intervjuer. I andra hand har intervjuer utförts skriftligen. Detta tillvägagångssätt har använts för en respondent som vi inte hade möjlighet att träffa personligen p g a det geografiska avståndet och för en respondent som inte hade tid till en personlig intervju och därför önskade att få besvara frågorna skriftligen.

Två mallar för intervjufrågor har utformats, en som benämns diskussionsfrågor och en som benämns intervjufrågor (se bilaga 1 respektive 2). Diskussionsfrågorna utformades till revisorerna, medan intervjufrågorna utformades specifikt till en av experterna (Lars-Gunnar Larsson). Skillnaderna mellan de båda intervjumallarna är att frågeställningen hur respondenten utför väsentlighetsbedömningar på sin byrå har tagits bort från intervjufrågorna, medan en fråga om det finns en väl utvecklad begreppsapparat inom bolagsrevisionen har lagts till. Vid intervjun med den andra experten, Christine Stålhammar, användes diskussionsfrågorna som mall eftersom det inte förrän under själva intervjutillfället framgick för oss att hon inte är representativ som en revisor på en mindre byrå, utan att hon enligt vår bedömning är en expert på revisionsområdet. Eftersom skillnaderna mellan de två mallarna inte är stora, bedömer vi att detta inte har någon avgörande betydelse för undersökningens resultat.

³⁸ Denscombe, Martyn, *Forskningshandboken* (2000), s. 106.

³⁹ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 86.

⁴⁰ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 173.

För att säkerställa att alla frågor är väsentliga och inte svårtolkade bör en provundersökning göras före själva intervjutillfällena.⁴¹ Vi har inte gjort någon provundersökning, men frågorna har gått igenom och godkänts av vår handledare. Inför de personliga intervjuerna skickades frågorna även ut till respondenterna ett par dagar i förväg för att de skulle kunna fundera kring frågorna och förbereda sig inför intervjun.

Intervjuer kan delas in i standardiserade och icke-standardiserade. Vid standardiserade intervjuer ställs exakt samma frågor i en bestämd ordning vid varje intervjutillfälle. Skulle frågornas formulering liksom ordningsföljd variera rör det sig istället om icke-standardiserade intervjuer. Syftet med standardiserade intervjuer är att det ska gå att sammanställa resultaten kvantitativt. Med icke-standardiserade intervjuer är fördelen att man kan få utförligare och mer detaljerade svar. Semistandardiserade intervjuer är en kombination av de två ovan nämnda indelningarna där forskaren före intervjuens genomförande bestämmer vilka frågor som ska vara med, men ställer lämpliga följdfrågor under intervjuens gång.⁴² Våra intervjuer är av semistandardiserad karaktär, d v s frågorna är utformade på förhand men utrymme finns för såväl följdfrågor som nya frågor. Detta för att vi vill använda den flexibilitet som tekniken erbjuder samt att vi inte vill gå miste om att få utförligare och mer detaljerade svar än vad som är möjligt vid en helt standardiserad intervju. Samtidigt blir svarsmaterialet mer jämförbart än vad det hade blivit vid en icke-standardiserad intervju.

Ytterligare en uppdelning är i strukturerade och fria intervjuer. Vid strukturerade intervjuer är frågor, svarsalternativ och följdfrågor fastställda på förhand för att systematiskt behandla de områden som intervjuaren bestämt, medan fria intervjuer låter respondenten svara fritt. Syftet med den fria intervjun är att undersöka respondentens inställning i en viss fråga och skälet till denna. Vid kvalitativa undersökningar är fria intervjuer vanliga, medan strukturerade intervjuer oftare används i kvantitativa undersökningar.⁴³ Givna svarsalternativ ger inte respondenten möjlighet att ge egna svar, därför använder vi fria intervjuer för att inte gå miste om information. Då vi eftersträvar djupare förståelse är detta ej heller förenligt med att använda givna svarsalternativ. Anledningen till att vi genomför fria intervjuer är därmed att vi inte vill förlora den detaljrikedom och det djup som denna typ av intervjuer kan ge.

För att försäkra oss om att få med så mycket information som möjligt vid intervjuerna var en ansvarig för att utföra intervjun medan de andra två var ansvariga för att föra anteckningar. Vid eventuella följdfrågor som uppstod först efter intervjutillfället fanns möjligheten att få dessa besvarade skriftligen.

⁴¹ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 92.

⁴² Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 115 f.

⁴³ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 116 f.

2.5.2 Val av intervjupersoner

Vid valet av intervjupersoner har respondenter med stor kunskap på revisionsområdet tillfrågats. Både revisorer som arbetar på olika storlekar av byråer och personer som vi bedömer som mer experter på området har tillfrågats. Då vårt syfte delvis är att utröna hur revisionsarbetet påverkas av införandet av RS anser vi att intervjupersoner både från stora och små revisionsbyråer bidrar till att urvalet blir mer representativt. Detta speciellt eftersom införandet av RS kan påverka revisorer på stora och små byråer på olika sätt. Vår målsättning är därmed att urvalet i undersökningen ska vara representativt för populationen, d v s revisorskåren och experter på revisionsområdet.

Tre av de stora revisionsbyråerna, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young och KPMG, tillfrågades om lämpliga intervjupersoner. Vi skrev till kontaktpersoner som angavs på byråernas hemsidor och berättade om uppsatsens ämne och syfte. På samma sätt kontaktades även SET Revision i syfte att inkludera en medelstor byrå i vårt urval. Resultatet blev att vi genomförde personliga intervjuer med Björn Bengtsson, auktoriserad revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Per Kjellander, godkänd revisor på Ernst & Young och Hans Westberg, auktoriserad revisor på SET Revision. Från KPMG fick vi tyvärr inget svar, trots flera försök. På Deloitte, den fjärde av de stora revisionsbyråerna, fann vi en lämplig intervjuperson via vår handledare. Thomas Cederholm, auktoriserad revisor på Deloitte, besvarade frågorna skriftligen efter eget önskemål. De fyra ovan nämnda revisorerna arbetar med små, medelstora och stora företag, vilket medför en bredd i deras erfarenheter kring de förändringar som RS medför avseende alla typer av klienter.

Att komma i kontakt med intervjupersoner från mindre revisionsbyråer visade sig vara mycket svårt. Vi kontaktade 31 mindre byråer, där vi på samma sätt som med de större byråerna skrev och berättade om vårt ämne och syfte. Ingen revisor på någon av dessa mindre byråer ställde dock upp på att besvara frågorna. Flertalet svarade inte alls, medan några svarade att de hade svårt för att få tiden att räcka till och kunde därför inte ställa upp på en intervju. En av de revisorer som svarade utvecklade vidare att de inte hade tid eftersom den strängare närvaroplikten vid lagerinventering medförde att han och hans kollega var upptagna med detta både före och efter årsskiftet.

Det faktum, att vi i undersökningen inte får med åsikter från revisorer på mindre byråer, får till följd att urvalet inte är representativt för hela revisorskåren. Detta får i sin tur till följd att inga generella slutsatser kan dras utifrån forskningsfrågan.

Via vår handledare fick vi även kontakt med Christine Stålhammar, auktoriserad revisor på STREB Revision, och med henne genomfördes en personlig intervju. Ursprungligen tog vi kontakt med henne eftersom hon arbetar på en mindre byrå, och vårt syfte var att hon skulle vara en respondent tillhörande denna kategori. Christine Stålhammar är dock bl a även ordförande i SRS revisionskommitté och lärare på IREV, vilket medför att hon har mycket stor kunskap om revision överhuvudtaget och om RS specifikt. Enligt vår bedömning är hon därmed inte

representativ för revisorer på mindre byråer, utan mer en expert på revisionsområdet och kommer att gå under denna benämning i kapitel 4.

Vad gäller intervjupersoner, som vi bedömer som experter på revisionsområdet, kontaktades Dan Brännström, FARs generalsekreterare, Lars-Gunnar Larsson, sekreterare i FARs revisionskommitté samt Bernth Höglund och Ulf Nankler, kursledare vid SRS med inriktning på RS. Dan Brännström kontaktades eftersom han är aktiv i revisionsdebatten och att han genom sitt arbete på FAR har en bra insikt i revisionsbranschen. Lars-Gunnar Larsson kontaktades då han har varit nära involverad i översättningsarbetet av RS och eftersom han för övrigt är mycket väl insatt i revisionsfrågor. Kursledarna på SRS kontaktades eftersom de höll i ett revisionsseminarium för medlemmar av FARs södra krets där väsentlighets- samt riskbedömningar och intern kontroll diskuterades. Resultatet blev att Lars-Gunnar Larsson ställde upp på att besvara frågor skriftligen. Eftersom han finns i Stockholm var det inte aktuellt att genomföra en personlig intervju. Dan Brännström besvarade inte frågorna, utan hänvisade istället till Lars-Gunnar Larsson och påpekade att han är väl insatt i RS-frågor. Från de båda kursledarna fick vi tyvärr inte något svar.

Sammanfattningsvis är respondenterna som i kapitel 4 går under beteckningen revisorer följande:

- **Björn Bengtsson**, auktoriserad revisor, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Malmö.
- **Per Kjellander**, godkänd revisor, Ernst & Young, Malmö.
- **Hans Westberg**, auktoriserad revisor, SET Revision, Malmö.
- **Thomas Cederholm**, auktoriserad revisor, Deloitte, Malmö.

Respondenter som i kapitel 4 går under beteckningen experter är:

- **Christine Stålhammar**, auktoriserad revisor, STREB Revision, Malmö. Hon är ordförande i SRS revisionskommitté, sitter med i FARs Examensråd, håller kurser i revision i IREVs regi, huvudförfattare till boken "Vägledning för revision" och har varit med och utvecklat revisionsprogrammet "Aventus".
- **Lars-Gunnar Larsson**, auktoriserad revisor, teknisk sekreterare på FAR och sekreterare i FARs revisionskommitté.

2.6 Källkritik

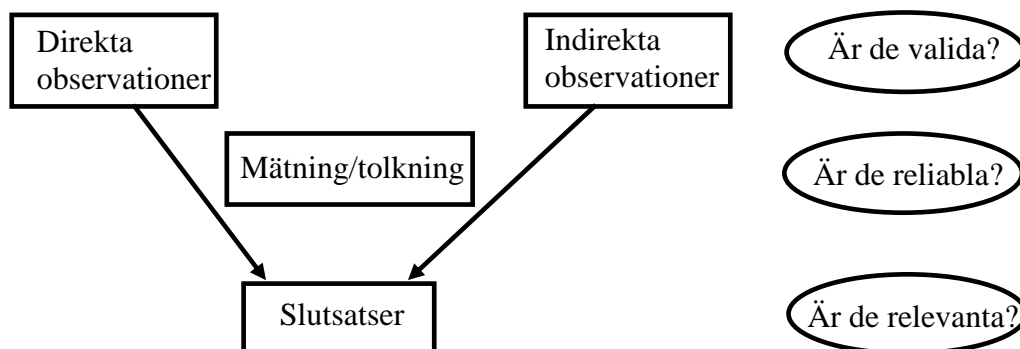
En forskare måste förhålla sig kritisk till sina källor oavsett om de består av primär- eller sekundärdata. För att känna gränserna i forskningsarbetets slutsatser måste den data som används värderas.⁴⁴ Det är viktigt att granska källans objektivitet, aktualitet och hur den förhåller sig till andra källor.⁴⁵ Eftersom det är

⁴⁴ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 150.

⁴⁵ Rienecker, Stray Jörgensen, *Att skriva en bra uppsats* (2002), s. 143 f.

omöjligt att ge en fullständig beskrivning av någonting måste urval alltid göras, vilket även gör källkritiken till en urvalsmetod.⁴⁶

Källkritikens syfte är att undersöka om en källa mäter det som ska mätas (om den är valid), att den inte innehåller slumpmässiga mätfel (om den är reliabel) och att den är väsentlig för forskningsfrågan (om den är relevant).⁴⁷ Dessa begrepps samverkan, som är av stor betydelse för forskningens trovärdighet, visas i figur 2.2.



Figur 2.2 Forskningsarbetet, förhållandet mellan validitet, reliabilitet och relevans.⁴⁸

Begreppen validitet och reliabilitet presenteras närmare i de två nästföljande avsnitten.

2.6.1 Validitet

Inom validitetsbegreppet ryms begreppen giltighet och relevans.⁴⁹ Giltigheten eller tillförlitligheten syftar till i vilken utsträckning undersökningen mäter det som avses. Relevansen syftar till att undersökningen eller källan är relevant för forskningsfrågan och syftet och därmed för slutsatserna.

Målsättningen har varit att samla in så mycket information som möjligt från olika källor, för att därefter välja ut den information som är relevant för forskningsfrågan. Angående normerna och debatten i kapitel 3 finns det mycket information att inhämta. Vi har efter inhämtandet använt det material som har mest djup samt relevans för vår forskningsfråga och vårt syfte. Angående den teori som presenteras i kapitel 3 har det dock varit svårare att hitta källor med relevant information. Det mesta av det material som finns har inte det teoretiska djup som vi efterfrågar, utan är mer av det slag som vi i uppsatsen benämner normer och debatt. Det teoretiska djupet i uppsatsen ligger därför istället i den analogi som har gjorts med god redovisningssed.

⁴⁶ Thurén, Torsten, *Orientering i källkritik. Är det verkligen sant?* (1986), s. 61.

⁴⁷ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 150.

⁴⁸ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 16.

⁴⁹ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 85.

Vid genomförandet av en undersökning kan validiteten definieras som frånvaron av systematiska fel.⁵⁰ För att öka validiteten vid en undersökning ska frågorna formuleras tydligt och inte vara vinklade. För att på detta sätt säkerställa att våra diskussions- och intervjufrågor har en hög innehållsvaliditet lät vi vår handledare, som är väl insatt i vårt problemområde, granska frågorna innan dessa skickades till respondenterna. Detta förfarande har även syftat till att säkerställa diskussions- och intervjufrågornas inre validitet, d v s att de mäter det som vi avser att mäta utifrån uppsatsens forskningsfråga.⁵¹

Då endast en empirisk undersökning har genomförts är det svårare att bedöma denna undersökningens yttre validitet. Vi vet inte hur stor överensstämmelsen mellan undersökningens resultat och RS faktiska förändring av innebörden av god revisionssed och påverkan på revisionsarbetet är. En svaghet i undersökningen är dock att vi inte har lyckats få ett urval som är representativt för revisorskåren (se även avsnitt 2.5.2). Det är dock lättare att säkerställa validiteten vid en kvalitativ undersökning, jämfört med en kvantitativ, eftersom närheten till den eller det som studeras är större.⁵² En förutsättning för att så ska vara fallet är dock att intervjupersonerna ges en viss möjlighet att själva styra sin medverkan, d v s att metodens flexibilitet utnyttjas. Detta åstadkoms i vår undersökning genom att diskussions- och intervjufrågorna är seminstandardiserade och fria (se även avsnitt 2.5.1). Sammanfattningsvis bedömer vi att undersökningens validitet är hög.

2.6.2 Reliabilitet

Reliabilitet, eller pålitlighet, innebär att det mätinstrument som används ska ge tillförlitliga och stabila utslag, d v s det ska inte existera slumpmässiga mätfel.⁵³ Inte heller ska resultatet påverkas av vem som genomför mätningen eller av andra omständigheter kring undersökningen.⁵⁴ Reliabiliteten i en undersökning anger därmed i hur hög grad resultaten påverkas av tillfälligheter.⁵⁵

Reliabiliteten är dock underordnad validiteten i kravet på mätinstrumentet, eftersom om man inte mäter det som man avser att mäta spelar det heller ingen roll om själva mätningen är utförd på ett bra sätt.⁵⁶ Reliabiliteten är inte heller lika avgörande vid kvalitativa undersökningar, som vid kvantitativa. Detta eftersom avsikten med en kvalitativ undersökning är att erhålla en djupare förståelse, inte att den ska vara statistiskt representativ.⁵⁷ För att öka interbedömarreliabiliteten, vilket i uppsatsens underökning innefattas av korrektheten i anteckningarna från

⁵⁰ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 150.

⁵¹ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s 151.

⁵² Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 94.

⁵³ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 40.

⁵⁴ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s 152.

⁵⁵ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 85.

⁵⁶ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 40.

⁵⁷ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 94.

intervjutillfällena, förde två av uppsatsens författare anteckningar som sedan sammanställdes (se även avsnitt 2.5.1).⁵⁸

Samtliga respondenter i undersökningen är väl insatta i övergången till RS vilket borgar för resultatets pålitlighet. De svar som har erhållits skriftligen är dock i sig inte lika pålitliga eftersom närheten till respondenterna inte finns, vilket medför att risken för missförstånd är större. Eftersom endast två respondenter av sex har svarat skriftligen anser vi inte att det medför någon större svaghet för undersökningens reliabilitet, utan sammanfattningsvis bedömer vi att även undersökningens reliabilitet är hög.

2.7 Sammanfattning

Utgångspunkten är att utifrån observationer, hämtade från verkligheten hos revisorer och experter, dra slutsatser kring de förändringar som RS har på innebörden av god revisions sed och den påverkan som RS har på revisionsarbetet. Därmed kommer forskningsansatsen att ha sin utgångspunkt i det induktiva angreppssättet. Generaliseringar kommer dock inte att göras eftersom det empiriska underlagets räckvidd är begränsad till en viss grupp av människor. Detta p g a att urvalet i undersökningen inte är representativt för hela revisorskåren.

Vår avsikt är endast att beskriva hur effekterna, som RS har på innebörden av god revisions sed och på revisionsarbetet, ser ut inte hur dessa bör se ut. Därmed blir resultatet av det deskriptiva slaget. Detta motiveras av att det är en förändringsprocess, vilket innebär att det är lämpligt att först studera hur det ser ut innan man studerar hur det eventuellt i stället borde se ut. Den mest lämpade forskningsansatsen för uppsatsen är följaktligen av det induktiva/deskriptiva slaget.

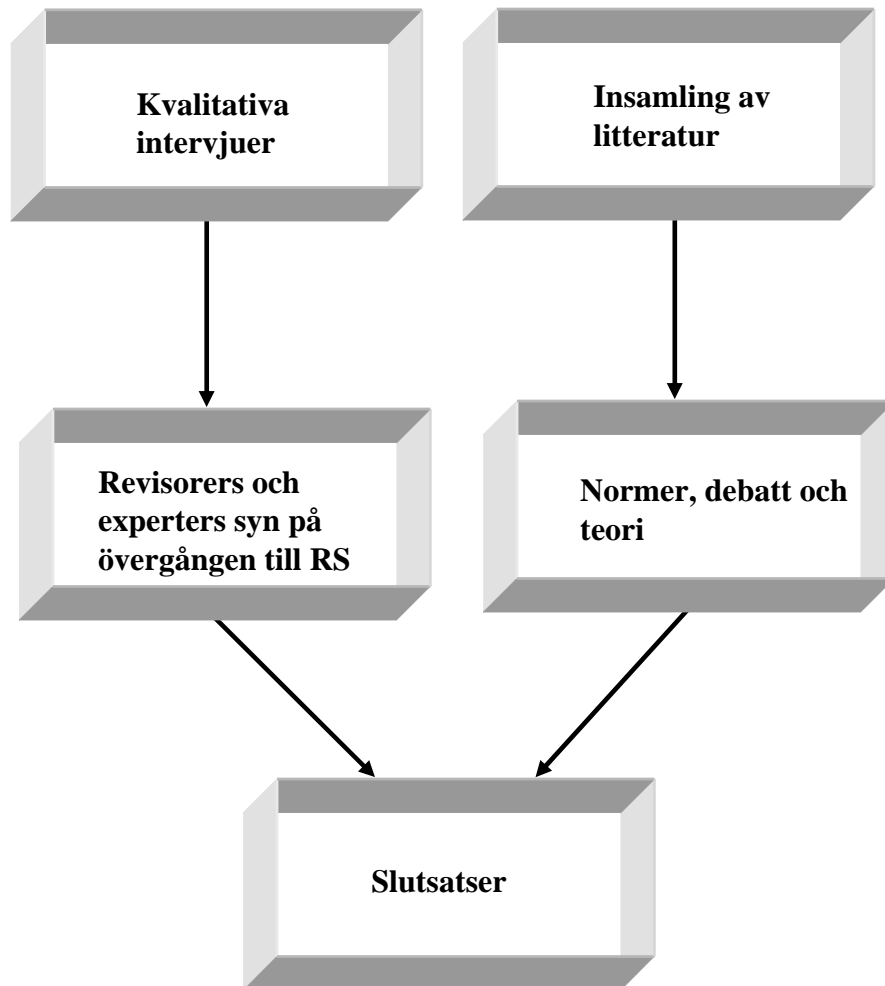
Den metod som tillämpas är den kvalitativa. Denna metod har fördelen att, genom en helhetsbild, skapa en djupare förståelse för hur RS förändrar innebörden av god revisions sed och påverkar revisionsarbetet. För att samla in primärdata används intervjuer, med anledning av att det är den teknik som är mest lämpad för vår typ av undersökning. Då vi gör en kvalitativ undersökning är det svårt att, med hjälp av en enkät, få den detaljrikedom och det djup i svaren som vi efterfrågar. Många av frågorna är dessutom av diskuterande karaktär, vilket gör det lämpligare att ställa frågorna i en intervju. De intervjuer som utförs är av semistandardiserad och fri karaktär.

Angående normerna och debatten i kapitel 3 finns det mycket information att inhämta. Vi har efter inhämtandet använt det material som har mest djup samt relevans för vår forskningsfråga och vårt syfte. Angående den teori som presenteras i kapitel 3 har det dock varit svårare att hitta källor med relevant information. Det teoretiska djupet i uppsatsen ligger därför istället i den analogi

⁵⁸ Davidson, Patel, *Forskningsmetodikens grunder* (1994), s. 87.

som har gjorts med god redovisningssed. Intervjuerna bedöms slutligen både ha en hög validitet och hög reliabilitet.

I figur 2.3 nedan illustreras relationen mellan uppsatsens olika kapitel.



Figur 2.3 Illustration av relationen mellan metodkapitlet, kapitel 3 där normer, debatt och teori på revisionsområdet presenteras, kapitel 4 där resultatet från den empiriska undersökningen presenteras och slutsatserna i kapitel 5.

3 Normer, debatt och teori

I detta kapitel redogörs för normer, debatt och teori inom revisionsområdet. Kapitlet inleds med en presentation av den internationella utvecklingen, med fokus på det europeiska utvecklingsarbetet av gemensamma revisionsstandarder. Detta följs av en genomgång av revision i Sverige, varibland en god revisionssed och dess teoretiska förankring redogörs för. Därefter följer en presentation av den generella påverkan RS har på revisionen, vilket vidare leder in på en mer ingående genomgång av normerna i RS och debatten kring dessa.

3.1 Den internationella utvecklingen

Internationaliseringen av revisionen startade, enligt Nobes och Parker, då de multinationella bolagens behov att avge konsoliderade finansiella rapporter ökade. För att rapporterna skulle kunna revideras behövdes först och främst gemensamma redovisningsprinciper. Moderbolagen fick därför implementera redovisningsprinciper som gällde inom hela koncernen. Efterhand uppmärksammade revisionsprofessionen behovet av gemensamma revisionsstandarder, då detta ytterligare skulle underlätta arbetet med revisionen över landsgränserna.⁵⁹ Enligt Nobes och Parker har främst fyra faktorer bidragit till internationaliseringen av revisionen. Dessa faktorer är: framträdandet av multinationella företag, den ökade internationaliseringen av kapitalmarknaderna, tillväxten bland de internationella revisionsbyråerna samt konvergeringen kring gemensamma regelverk i bland annat redovisning.⁶⁰

Kraven på mer detaljerade regler har också ökat i takt med att komplexiteten i företagets verksamheter har ökat. Drivkrafterna har även här varit globaliseringen, företagets ökade internationella finansiering och kraven från de stora pensionsplaceringarna. Flera företagsfall, såsom Enron och Parmalat, har vidare bidragit till att företagsstyrningen, redovisningen och även revisionen har kraftigt ifrågasatts.⁶¹

Enligt Wong är avgörande faktorer för ekonomisk utveckling finansiella rapporteringssystem med en stark ledning bakom samt hög kvalitet på redovisnings- och revisionsstandarder. Höga kvalitetskrav på finansiell rapportering, revision och etik understödjer förtroendet som investerare hyser för såväl finansiell som icke-finansiell information. Efterhand som globaliseringsprocessen fortgår och allt fler länder tillåter utländska investerare att verka i det egna landet, ser både statliga och privata företag fördelarna med gemensamma regler avseende finansiell rapportering. Det finns ett flertal fördelar

⁵⁹ Nobes, Parker, *Comparative International Accounting* (2004), s. 487.

⁶⁰ Nobes, Parker, *Comparative International Accounting* (2004), s. 487.

⁶¹ Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 15.

med ett gemensamt ramverk som gäller över landsgränser. Exempelvis kan investerare lättare jämföra företag oavsett vilket land de har sitt säte i och benägenheten att investera över gränserna ökar.⁶² Internationella normer för revision har utvecklats i Europa sedan 1951 då UEC bildades och globalt sedan 1977 då IFAC bildades (mer om IFAC i avsnitt 3.1.3).⁶³

Nedan presenteras kort det amerikanska regelverket, Sarbanes-Oxley Act, på revisionsområdet. Därefter följer en presentation av EUs utvecklingsarbete, vilket leder in på en kort presentation av ISA och IFAC.

3.1.1 USA – Sarbanes-Oxley Act

Som en effekt av de företagsskandaler som inträffade 2001 och 2002 införde USA i mitten av 2002 Sarbanes-Oxley Act (SOX). Detta regelverk har bl a har medfört att utvecklingen av amerikanska revisionsstandarder har tagits över av ett självständigt organ vid namn Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).⁶⁴ Syftet med lagen är bl a att återfå investerarnas förtroende samt att garantera innehållet i finansiella rapporter och annan information som lämnas till aktiemarknaden. Detta ska uppnås främst genom fyra åtgärder: strängare krav på redovisning och information, ökade krav på revisorns oberoende och professionalism, ökade krav på interna strukturer för revision och den information som ges till marknaden samt stränga straff för den som bryter mot lagen.⁶⁵

De standarder som PCAOB hittills har publicerat är mycket detaljerade.⁶⁶ SOX är tillämplig inte bara på amerikanska företag utan även på icke-amerikanska företag som har registrerade aktier för handel på den amerikanska börsen.⁶⁷ Då många av bestämmelserna i SOX riktar sig till revisorer, innebär det att lagen får konsekvenser även för revisorer i Sverige och i övriga Europa. Detta eftersom de amerikanska dotterbolag som finns i tex Sverige ska revideras enligt de amerikanska bestämmelserna.

3.1.2 Det europeiska utvecklingsarbetet

Fallenius menar att en modernisering av bolagsrätten på EU-nivå är nödvändig då allt fler företag verkar över nationsgränserna och Europas kapitalmarknader fortsätter att integreras. Andra viktiga faktorer är den snabba utvecklingen av

⁶² Wong, Peter, *Challenges and Successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRSs och ISAs* (2004), s. 1.

⁶³ Markland, Björn, "Revision över alla gränser" (2001), s. 11.

⁶⁴ Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 15.

⁶⁵ Svernlöv, Blomberg, "Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna" (2003), s. 23.

⁶⁶ Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 15.

⁶⁷ Svernlöv, Blomberg, "Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna" (2003), s. 23.

informations- och kommunikationsteknik, utvidgningen av EU och de skadliga verkningarna av nyligen inträffade finansskandaler.⁶⁸

En handlingsplan som lades fram av EU-kommissionen i maj 2003 föreslår en modernisering av bolagsrätten samt en förstärkt företagsstyrning inom EU. I handlingsplanen föreslås även att ISA ska tillämpas på all lagstadgad revision inom EU med start år 2005.⁶⁹ Införandet av ISA syftar framförallt till att öka förtroendet på kapitalmarknaderna, vilket får till följd att investerare och andra berörda parter ska kunna förlita sig på att de reviderade finansiella rapporterna är korrekta. Andra syften man vill uppnå är bl a att de enhetliga reglerna ska förhindra intressekonflikter för revisorer och att öka företagets effektivitet och konkurrenskraft.⁷⁰

En modernisering av det 8:e EG-direktivet, ”Om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning” pågår. I direktivförslaget kan man, inte helt oväntat enligt Brännström, se tydliga influenser från den amerikanska lagstiftningen (SOX).⁷¹ När beslut om det 8:e EG-direktivet kan tas är dock ännu oklart, men efter direktivet har trätt i kraft ska nationell lagstiftning upprättas inom ett och ett halvt år.⁷² Direktivet förväntas dock inte träda i kraft förrän tidigast 2006.⁷³

3.1.3 ISA och IFAC

Inom IFAC utvecklas ISA av IAASB sedan slutet av 1970-talet.⁷⁴ En modernisering av standarderna påbörjades i början av 2000-talet.⁷⁵ Förnyelsen av ISA liksom moderniseringen av det 8:e EG-direktivet innebär att även RS kommer att behöva förnyas i motsvarande mån efterhand.

IFAC har idag representanter från 118 länder och representerar därmed mer än 2,5 miljoner revisorer. Visionen är att tjäna det allmänna intresset, stärka den världsomspännande revisionsprofessionen och bidra till utvecklandet av en stark internationell ekonomi genom att etablera och marknadsföra professionella standarder samt att öka konvergeringen till sådana internationella standarder.⁷⁶

För att ISA ska kunna bli internationellt accepterade standarder, vilket är IAASBs och IFACs målsättning, är det viktigt att utvecklingen sker på ett förtroendeingivande sätt genom ökad öppenhet i normgivningen. Danielsson och Larsson menar att omvärlden inte längre accepterar att dessa beslut tas av professionen utan andra intressenters möjlighet till påverkan. Historiskt har ISA

⁶⁸ Fallenius, Ewa, ”Krav på ISA 2005” (2003), s. 13

⁶⁹ Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet, 2004-12-01.

⁷⁰ Fallenius, Ewa, ”Krav på ISA 2005” (2003), s. 13.

⁷¹ Brännström, Dan, ”Det krävs ökad tydlighet och mer långtgående åtgärder” (2004), s. 41.

⁷² Danielsson, Larsson, ”RS utmanar revisorns beteende” (2004), s. 19.

⁷³ Brännström, Dan, ”Det krävs ökad tydlighet och mer långtgående åtgärder” (2004), s. 41.

⁷⁴ International Auditing and Assurance Standards Board, 2004-12-06.

⁷⁵ Danielsson, Larsson, ”RS utmanar revisorns beteende” (2004), s. 16.

⁷⁶ Facts about IFAC, 2004-11-14.

byggts upp kring principer med vägledande texter, men tendensen under de senaste åren har varit att även ISA utvecklas mot mer detaljerade standarder.⁷⁷ Wong menar att innan fördelarna med att ha ett internationellt regelverk kan slå igenom fullt ut måste överensställningen öka så att högkvalitativa standarder accepteras globalt.⁷⁸

Det första stora svenska steget mot ett närmande av ISAs regelverk togs 1997 då revisionsberättelsen utformades i enlighet med ISA 700, den internationella standarden för revisionsberättelsen.⁷⁹ Sverige ligger idag i frontlinjen vad gäller anpassning till ISA då RS nu har trätt i kraft.⁸⁰

I nedanstående avdelning presenteras svensk revision och dess syfte. Därpå följer en genomgång av god revisionssed och dess utveckling. Avslutningsvis görs en teoretisk förankring av utvecklingen och bestämningen av god revisionssed i analogi med utvecklingen av god redovisningssed.

3.2 Revision i Sverige

När ägarnas ansvar är begränsat, vilket är fallet i nästan alla företagsformer, innebär det att speciella krav ställs på hur företagets resultat och finansiella ställning redovisas. Företagens intressenter måste kunna lita på att den ekonomiska information som företaget lämnar ifrån sig är korrekt och att de som är ansvariga för informationen, d v s styrelse och VD, har förvaltat företaget på ett lämpligt sätt. Revisorns roll är att, genom sitt yrkeskunnande, granska informationen och ge trovärdighet åt denna.⁸¹

I propositionen ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet” redogörs för bakgrunden till och syftet med revision. I propositionen anges bl a att en eller flera revisorer löpande ska granska ett aktiebolags räkenskaper och styrelsens förvaltning samt att revisorn varje år ska upprätta en revisionsberättelse, i vilken resultatet av granskningen redogörs för. Vidare står det att kravet på revision till att börja med motiverades med att man ville ta hänsyn till aktieägarna, eftersom det för denna grupp av intressenter är viktigt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett organ som både är sakkunnigt och självständigt. Senare har det även framhållits att revision också kan ha ett värde för andra. Som exempel ges att företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning och att företagets borgenärer, anställda och det allmänna kan ha ett intresse i att bolagets affärer kontrolleras på ett ändamålsenligt sätt. Det ligger även ett intresse i att kontrollera att bolagets ställning och resultat redovisas på ett riktigt sätt.⁸²

⁷⁷ Danielsson, Larsson, ”RS utmanar revisorns beteende” (2004), s. 16.

⁷⁸ Wong, Peter, *Challenges and Successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRSs och ISAs* (2004), s. 4.

⁷⁹ Danielsson, Larsson, ”RS utmanar revisorns beteende” (2004), s. 16.

⁸⁰ Brännström, Dan, ”Det krävs ökad tydlighet och mer långtgående åtgärder” (2004), s. 41.

⁸¹ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 14.

⁸² Prop. 2000/01:146, ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet”, s. 31.

Revision är enligt FAR ”att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning”⁸³. Revision kan därmed sammanfattas i tre steg. Först måste revisorn sätta sig in i företagets verksamhet och förstå den, vilket sedan följs av att verksamheten granskas. Det slutliga steget är att rapportera om företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. Revisionen brukar därför i Sverige delas in i två områden – revision av årsredovisning och bokföring samt revision av förvaltningen (förvaltningsrevision).⁸⁴ Att revisorn ska granska såväl företagets årsredovisning och bokföring som företagsledningens förvaltning anges i RLs 5 §. Det kan även nämnas att förvaltningsrevision inte har någon motsvarighet i ISA, utan är en svensk företeelse, och därför grundar sig RS 209 Granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning endast på svensk lagstiftning.⁸⁵

3.2.1 God revisions sed och utvecklandet av densamma

Att revisorn ska genomföra granskning av revisionsarbetet i den omfattning som följer av god revisions sed återfinns i RLs 5 §. Men varken i RL eller i den associationsrättsliga lagstiftningen preciseras det vad granskning enligt god revisions sed faktiskt innebär. Som tidigare nämnts i avdelning 1.1 motiveras avsaknaden av precisering i propositionen ”Aktiebolagets organisation” med att man riskerar att begränsa revisorns granskning om vissa normer lagfästs. Detta eftersom en reglering skulle kunna orsaka motsatslut. Därför talar övervägande skäl för att behålla det system som finns, d v s en ramlagstiftning som föreskriver revisorn att utföra sin granskning i enlighet med god revisions sed.⁸⁶ God revisions sed är enkelt uttryckt god sed bland erfarna revisorer som har stor integritet och professionellt omdöme.⁸⁷ I slutändan handlar det alltså om varje revisors samvete, kunskap, erfarenhet, omdöme och noggrannhet.

Som även nämnts i avdelning 1.1 är det RN som ansvarar för att god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Vad gäller metodfrågorna är det dock FAR och SRS som genom rekommendationer står för själva utvecklandet av den goda revisions seden. FARs mest omfattande rekommendation har sedan 1991 varit Revisionsprocessen, men från och med det revisionsarbete som utförs på finansiella rapporter för räkenskapsåret 2004 ersätts Revisionsprocessen av RS.⁸⁸ I RS 200 anges att revisorn ska utföra revisionen enligt god revisions sed. Vidare anger standarden också att: ”RS är ett uttryck för god revisions sed”⁸⁹.

⁸³ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 13.

⁸⁴ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 17.

⁸⁵ RS 209.

⁸⁶ Prop. 1997/98:99, ”Aktiebolagets organisation”, s. 142.

⁸⁷ Info om FAR: God revisions sed, 2004-10-31.

⁸⁸ Info om FAR: God revisions sed, 2004-10-31.

⁸⁹ RS 200 p. 5SE.

3.2.2 Teoretisk förankring av god revisionsred – i analogi med god redovisningsred

I avsaknad av teori rörande god revisionsred presenteras kortfattat utvecklingen och bestämningen av god redovisningsred nedan, i syfte att göra en analogi mellan dessa båda begrepp. Med analogin avser vi att teoretiskt förankra utvecklingen och bestämningen av god revisionsred.

Den äldsta typen av studier i redovisning var induktiva/normativa och det är därmed detta angreppssätt som ligger bakom begreppet god redovisningsred. Genom detta angreppssätt avgör empirin, d v s hur redovisningen utförs, vad som blir riktmärke för ny och fortsatt praxis. För att uppnå det normativa syftet bestäms, utifrån något policyantagande, vad i empirin som är bättre och sämre. Det som är bättre upphöjs till ideal och blir normerande för framtiden.⁹⁰

Under hela 1900-talet har skapandet av en gemensam kunskapsbas och en samsyn i resonerandet varit revisorskårens strävan. En intressant strävan i den riktningen är, enligt Artsberg, utvecklingen av begreppsliga föreställningsramar. Ramarna fastställer vissa centrala kriterier som bildar utgångspunkt i det resonemang som ska leda fram till redovisningslösningar på konkreta problem. USA var det land som först utvecklade en föreställningsram, men där fanns länge ett motstånd från revisorskåren att överge den induktiva metoden.⁹¹ Artsberg framställer USA som det land som har varit föregångare på redovisningsområdet. När revisorskåren i USA växte sig allt starkare i början på 1900-talet blev en annan metod avgörande för normativa redovisningslösningar. Samtidigt, som en följd av börskraschen, bildades Securities and Exchange Commission (SEC) som fick uppdraget att reformera redovisningen. Då ”reformera” var liktydigt med att förbättra innebar detta att man inte längre kunde upphöja praxis till norm, utan man började istället arbeta med mer explicita ideal, utifrån en deduktiv/normativ metod för utvecklandet och bestämmandet av god redovisningsred.⁹²

Revision i någon form har existerat så länge som behovet av att granska förvaltade medel har funnits, men revision med den innebörden som det har idag har sina rötter två- till trehundra år tillbaka.⁹³ Revision har, enligt Jeppesen, aldrig varit ett statiskt fenomen, utan har varit en förändringsprocess genom hela sin historia.

På 1800-talet innebar revision att rent praktiskt granska och verifiera kvitton för utbetalningar. I början av 1900-talet väcktes dock idén, i England och i USA, att denna detaljerade granskning av samtliga transaktioner ej var nödvändig. Istället kunde urval göras eller så kunde de interna kontrollsystemen granskas, i de fall då företagen hade sådana system.⁹⁴ Ursprungligen hade revisorerna därmed inga

⁹⁰ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori, -policy och -praxis* (2003), s. 32.

⁹¹ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori, -policy och -praxis* (2003), s. 111.

⁹² Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori, -policy och -praxis* (2003), s. 33.

⁹³ Woolf, Emile, *Auditing today* (1986), s. 2.

⁹⁴ Jeppesen, Kim Klarskov, ”Reinventing auditing, redefining consulting and independence” (1998), s. 519.

rekommendationer att gå efter utan var i större utsträckning än idag hänvisade till sina egna subjektiva bedömningar.⁹⁵ 1964 bildades FARs revisionskommitté och revisionsrekommendationer började utvecklas. Med hjälp av en arbetsgrupp togs en rekommendation fram varefter krafter tillsattes för att implementera rekommendationen och få igenom önskat ideal.⁹⁶ Sverige var det tredje landet i världen som då utvecklade rekommendationer, endast USA och England var före.⁹⁷ I slutet av 1970-talet påbörjades utvecklandet av ISA.⁹⁸ Med detta inleddes det förfarande som idag ligger till grund för utvecklandet och bestämmandet av revisionsstandarder och, för Sveriges del, god revisionsred.

Vi anser att det över tiden har skett en centralisering av makten vad gäller utvecklandet och bestämmandet av revisionsstandarder och därmed även av god revisionsred. Fram till mitten av 1900-talet avgjorde revisorerna till stor del själva god revisionsreds innebörd. När FAR började utveckla rekommendationer styrde de i hög grad med dessa även god revisionsred, vilket medförde en gemensam styrning för alla svenska revisorer. Idag styrs istället utvecklingen och bestämningen internationellt av IFAC, vilket bl a berör alla revisorer i EUs medlemsländer. Därmed kan vi se ytterligare ett steg mot ett alltmer centralt styre av utvecklandet och bestämmandet av revisionsstandarder och, för Sveriges del, även av god revisionsred. Samtidigt har utvecklingen gått mot alltmer detaljerade standarder, ursprungligen byggdes standarderna i ISA mer upp kring principer men efterhand har standarderna blivit alltmer detaljerade.

Ovanstående resonemang kring en mer centralt styrd utveckling och alltmer detaljerade standarder talar för att, i analogi med utvecklingen av god redovisningsred, utvecklandet och bestämmandet av god revisionsred har gått från ett induktivt/normativt till ett deduktivt/normativt angreppssätt.

I nästa avdelning följer en genomgång av de viktigaste stegen i revisionsarbetet, med tyngdpunkt på de steg som påverkas mest av övergången till RS. De två grundläggande begreppen inom revision – väsentlighet och risk – presenteras mer ingående. Inledningsvis redogörs för de generella skillnader som mer eller mindre genomsyrar hela RS.

3.3 RS - Revisionsstandard i Sverige

Såsom även nämnts i avdelning 1.1 hade FAR, genom sitt medlemskap i IFAC, ett åtagande att inkorporera ISA i det svenska regelverket. Då även EU strävar efter ett enhetligt regelverk ställs det krav på Sverige som EU-medlem att anpassa sig till de internationella reglerna.⁹⁹ I juni 1998 beslutade därmed FAR att ett översättnings- och anpassningsprojekt av ISA skulle påbörjas.¹⁰⁰ Projektet anses

⁹⁵ FAR, *FAR 75 år – en rapsodisk skildring av utvecklingen 1923-98* (1998), s. 55.

⁹⁶ FAR, *FAR 75 år – en rapsodisk skildring av utvecklingen 1923-98* (1998), s. 17.

⁹⁷ FAR, *FAR 75 år – en rapsodisk skildring av utvecklingen 1923-98* (1998), s. 69.

⁹⁸ International Auditing and Assurance Standards Board, 2004-12-06.

⁹⁹ Holmquist, Bengt, "ISA – det största projektet i FAR:s historia" (1999), s. 9.

¹⁰⁰ Hjalmarsson, Falk, Egenäs, "Införande av nya revisionsstandarder?" (2002), s. 12.

vara FARs största genom tiderna och arbetet utmynnade i RS. Syftet med projektet var att skapa en svensk revisionsstandard som byggde på svensk lag, ISA och svensk tradition.¹⁰¹

Det grundläggande synsättet i RS är att revisorns uppgift är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis så att revisorn i revisionsberättelsen kan dra slutsatser kring de påståenden som företagsledningen lämnar i de finansiella rapporterna. Hörnstenarna vid insamling av revisionsbevis är kunskap om verksamheten, riskbedömning och väsentlighetsbedömningar.¹⁰² Vidare gäller RS för revision av alla slag av företag oavsett storlek, juridisk form, ägarförhållanden, struktur eller komplexitet, vilket får till följd att standarderna skrivs för att vara allmängiltiga.¹⁰³

3.3.1 RS generella påverkan på revisionsarbetet

Den största skillnaden mellan Revisionsprocessen och RS är att RS standarder är mer omfattande och även mer precisa, t ex så definieras i RS inte bara att revisorn ska vidta vissa åtgärder utan även hur åtgärderna ska vidtas.¹⁰⁴ Därmed tydliggörs, i förhållande till Revisionsprocessen, hur revisionen ska utföras för att vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Tydligare och mer detaljerade regler innebär även en regelskärpning.¹⁰⁵ Även FAR är av den åsikten att RS överlag är avsevärt mer detaljerad och att den är tydlig vad gäller hur revisorn ska genomföra sitt arbete. Genom detta ställs högre krav på revisorn även när det gäller dokumentation under revisionens gång. RS innehåller även stöd åt revisorn i arbetet i form av klara exempel, t ex vad gäller uttalanden från företagsledningen, uppdragsbrev och närvaro vid inventering.¹⁰⁶ Det har dock gjorts studier, bl a av FEE, som visar att skillnaderna mellan det äldre regelverket, Revisionsprocessen, och det internationella regelverket, ISA, inte är stora.¹⁰⁷ I FEEs rapport har grundläggande principer och tillvägagångssätt jämförts med tidigare normer, i bl a EU-länderna, varpå man har noterat en hög grad av överensstämmelse.¹⁰⁸

Brännström menar att övergången till RS innebär att revisorerna har fått en tydlig standard som talar om hur revisionsarbetet ska utföras. Vid utbildningstillfällen som Brännström själv har varit med om att hålla, har engagemanget bland deltagarna varit ovanligt stort. Detta ser han som ett tecken på att många anser att övergången är mycket viktig i ett läge med stora förväntningar på revisionen.¹⁰⁹

¹⁰¹ Egenäs, Norregårdh, "ISA 300 och 400 – planering och intern kontroll" (2001), s. 33.

¹⁰² Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 17.

¹⁰³ RevU 1005, p. 1SE.

¹⁰⁴ Holmquist, Bengt, "ISA – det största projektet i FAR:s historia" (1999), s. 10.

¹⁰⁵ Falk, Åsell, "Revisionsbevis" (2000), s. 41.

¹⁰⁶ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 585.

¹⁰⁷ Holmquist, Bengt, "ISA – det största projektet i FAR:s historia" (1999), s. 9.

¹⁰⁸ Holmquist, Bengt, "ISA – det största projektet i FAR:s historia" (1999), s. 11.

¹⁰⁹ Halling, Pernilla, "Nya revisionsstandarderna i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden" (2004), s. 15.

Revisionsprocessen var mer av en ramlag än vad RS är, vilket lämnade mer utrymme för tolkning. Danielsson och Larsson menar att den ökade tydligheten i RS bidrar till större enhetlighet och till en kvalitetshöjning av revisionen.¹¹⁰ Genom sin tydlighet kan RS utmana revisorns hittillsvarande beteende.¹¹¹ Hjalmarsson och Falk är av samma åsikt och menar vidare att förutsättningarna för rättvisande ekonomisk information ökar när revisorerna tillämpar enhetliga regler enligt ISA, samtidigt som de noterade företagen tillämpar enhetliga redovisningsregler i sin koncernredovisning enligt IAS/IFRS.¹¹² Vidare var Revisionsprocessen kortfattad och gav stort utrymme för professionella bedömningar och ställde därmed även stora krav på revisorernas personliga egenskaper, såsom integritet och självständighet.¹¹³

Danielsson menar att det kommer att bli en ökad arbetsbelastning till följd av införandet av RS.¹¹⁴ Genom övergången till RS ska revisorn granska och uttala sig om fler områden än tidigare, vilket i sin tur medför att en större mängd information än tidigare måste samlas in och bearbetas.¹¹⁵ Även om en del av merarbetet som RS medför kommer att kunna tas igen genom förbättrade IT-lösningar, så kommer revisionen att bli dyrare framöver.¹¹⁶ Sjölund menar dock att om moderna redskap används blir merkostnaden av revision enligt RS marginell i förhållande till effektivitetsökningen.¹¹⁷ Thörnholm menar att RS kommer att innebära ökade kostnader för revisionsbyråerna och då framförallt de mindre byråerna.¹¹⁸ Av samma åsikt är Brännström som menar att övergången till RS i de flesta fall borde leda till utökad revision och därmed till högre arvoden. Generellt sett höjs lägsta nivån för kvaliteten på revisionen.¹¹⁹

3.3.2 Uppdragsbrev

I RS 210 Villkor för revisionsuppdrag anges att revisorn och klienten ska definiera villkoren för revisionsuppdraget, vilket ska dokumenteras i ett uppdragsbrev.¹²⁰ Aktuell lag eller aktuella stadgar, för klientens verksamhet, utgör villkoren för uppdraget.¹²¹ I standarden påpekas att uppdragsbrevet lämpligen skrivs innan uppdraget påbörjas för att undvika missförstånd mellan revisorn och klienten.¹²² Standarden exemplifierar även vad ett uppdragsbrev i allmänhet kan innehålla, även om det påpekas att innehållet varierar från klient till klient. Några

¹¹⁰ Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 17.

¹¹¹ Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 19.

¹¹² Hjalmarsson, Falk, Egenäs, "Införande av nya revisionsstandards?" (2002), s. 12.

¹¹³ Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 16.

¹¹⁴ Holmquist, Johansson, "Lanseringen av RS – en stor satsning i branschen" (2003), s.45 f.

¹¹⁵ Halling, Pernilla, "Nya revisionsstandarden i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden" (2004), s. 15.

¹¹⁶ Halling, Pernilla, "Nya revisionsstandarden i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden" (2004), s. 16.

¹¹⁷ Sjölund, Hans, "RS öppnar för nytänkande" (2003), s. 28.

¹¹⁸ Holmquist, Johansson, "Håkan Thörnholm ska implementera RevS i Sverige" (2001), s. 41.

¹¹⁹ Engström, Gunvor, "FARs generalsekreterare är försiktigt optimistisk" (2004), s 27.

¹²⁰ RS 210 p. 2.

¹²¹ RS 210 p. 4SE.

¹²² RS 210 p. 5.

av dessa allmänna punkter är syftet med revisionen, revisionens omfattning, kravet på obegränsad tillgång till den information som revisorn behöver och den oundvikliga risk som finns för att även vissa väsentliga felaktigheter kan förbli oupptäckta.¹²³

Vid ett återkommande revisionsuppdrag behöver ett nytt uppdragsbrev endast skrivas om det finns omständigheter som kräver att villkoren för uppdraget förändras eller om revisorn av någon annan anledning bedömer att det är nödvändigt att påminna klienten om gällande villkor.¹²⁴

Något motsvarande krav, på upprättande av uppdragsbrev vid alla nya uppdrag samt vid återkommande uppdrag där det finns omständigheter som kräver det, fanns inte i Revisionsprocessen.

3.3.3 Planering och kunskap om verksamheten

Inget företag är det andra likt och därför finns ingen fast arbetsplan när det gäller revision. Processen måste planeras noggrant och planeringen är en stor del av revisionsarbetet. I planeringen ingår att revisorn ska bestämma vilka områden som ska ingå i granskningen. Ett område kan i revisionssammanhang ha många olika betydelser, då dessa t ex kan vara: en affärsprocess, ett system, en post i resultat- eller balansräkningen eller företagets hantering av en viss risk.¹²⁵

Den del av RS som behandlar planeringsarbetet är 300-serien Planering. Planeringen av revisionen ska göras framförallt utifrån de två centrala begreppen väsentlighet och risk.¹²⁶ För att kunna göra en bra planering krävs ett gediget underlag, vilket medför att informationsinsamlingen som ger kunskap om företaget måste göras grundligt. I RS 310 Kunskap om verksamheten anges att revisorn ska ”ha eller skaffa sig tillräcklig kunskap om verksamheten för att kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och förhållanden som enligt hans eller hennes bedömning kan ha en betydande påverkan på årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning eller på granskningen eller revisionsberättelsen”¹²⁷. Vid informationsinsamlingen lär revisorn känna de interna och externa förhållanden som har betydelse för verksamheten. Det kan t ex röra sig om företagets bransch, marknad, produktion, finansiella situation och organisation.¹²⁸

Några väsentliga skillnader mellan denna serie i ISA och motsvarade i Revisionsprocessen finns inte, enligt Egenäs och Norregårdh.¹²⁹ Därmed är det rimligtvis inte heller några väsentliga skillnader mellan samma serie i RS och

¹²³ RS 210 p. 6.

¹²⁴ RS 210 p. 10.

¹²⁵ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 21.

¹²⁶ Egenäs, Norregårdh, ”ISA 300 och 400 – planering och intern kontroll” (2001), s. 33.

¹²⁷ RS 310 p. 2SE.

¹²⁸ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 22.

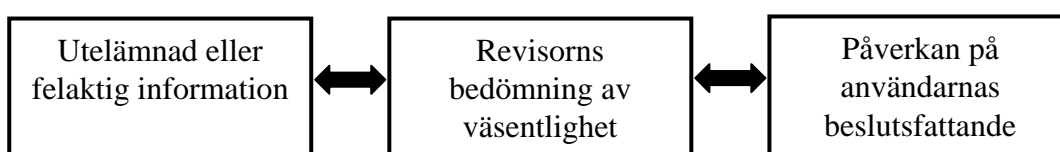
¹²⁹ Egenäs, Norregårdh ”ISA 300 och 400 – planering och intern kontroll” (2001), s. 34.

Revisionsprocessen. RS är dock mer detaljerad kring vad som ska beaktas i planeringsarbetet angående t ex väsentlighet och risk.¹³⁰

3.3.4 Väsentlighet vid revision

Vid revisionen måste revisorn tidigt bestämma vad som är väsentligt för årsredovisningen, så att revisorn kan koncentrera granskningen på de områden som är av störst vikt. Vad som anses vara väsentligt varierar från företag till företag, ett belopp som t ex är väsentligt i ett litet företag kan ofta bortses ifrån i ett större företag. Det är påverkan på helhetsbilden av företaget som avgör om ett belopp är av väsentlig betydelse eller ej.¹³¹

I RS 320 Väsentlighet vid revision definieras väsentlighet enligt följande: ”Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara av värde”¹³². Denna definition illustreras i figur 3.1 nedan. Det finns två utgångspunkter vid väsentlighetsbedömningen – den utelämnade eller felaktiga informationen och om denna kan tänkas påverka användarnas beslutsfattande. Ett fel kan antingen avse en värderingsfråga eller en upplysning i noterna.¹³³ Felaktiga uppgifter måste alltså beaktas både till belopp (kvantitet) och till karaktär (kvalitet), t ex är en felaktig beskrivning av en redovisningsprincip ett uttryck för en kvalitativt felaktig uppgift om felaktigheten i sig skulle kunna missleda en användare av årsredovisningen.¹³⁴ Tillsammans med felets storlek och omständigheterna kring detsamma påverkar informationens karaktär vad som är väsentligt.¹³⁵



Figur 3.1 Väsentlighetsbegreppet¹³⁶

Väsentlighet är inget objektivt begrepp, utan en fråga om professionellt omdöme, vilket även anges i RS 320 p. 4SE. Utgångspunkt för bedömningen blir därför den enskilde revisorns kunskap, erfarenhet m m. De former av stöd som revisorn kan förlita sig på vid bedömningen är att han/hon tar hjälp av en annan revisors

¹³⁰ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 587.

¹³¹ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 23.

¹³² RS 320 p. 3.

¹³³ Ohlsson, Öhman, ”Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering” (2003), s. 24.

¹³⁴ RS 320 p. 5.

¹³⁵ Ohlsson, Öhman, ”Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering” (2003), s. 24.

¹³⁶ Ohlsson, Öhman, ”Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering” (2003), s. 24.

bedömning, uttalanden från FAR, RNs utslag vid disciplinärenden, riktlinjer inom andra områden samt forskning på området.¹³⁷

Sjölund uppger att tekniken för att beräkna väsentliga belopp varierar från byrå till byrå, t ex har Deloitte en beräkningsmodul medan Öhrlings PricewaterhouseCoopers överlåter bedömningen till varje enskild revisor. För att upprätthålla en jämn och hög kvalitet vid bedömningen av det viktiga väsentlighetsbegreppet anser Sjölund att tydligare normer borde fastställas.¹³⁸ Ohlsson och Öhman menar vidare att väsentlighetsbegreppet därför bör diskuteras i större utsträckning, så att inte enbart subjektiva bedömningar ligger till grund för avgörandet om den utelämnade eller felaktiga informationen är väsentlig eller inte. Revisorns professionella omdöme behöver förenas med en objektiv formalisering.¹³⁹

RS 320 är i huvudsak oförändrad i förhållande till Revisionsprocessen, men begreppet väsentlighet är tydligare definierat. Enligt Ohlsson och Öhman får därmed väsentlighetsbegreppet större tyngd jämfört med tidigare.¹⁴⁰ Standarden innehåller även hårdare krav på hur fel som inte har rättats till inför rapportering och utformning av revisionsberättelsen ska hanteras.¹⁴¹

3.3.5 Riskbedömning och intern kontroll

RS 400-serie Intern kontroll behandlar planeringen av riskbedömningen av revisionen utifrån kunskap om företagets redovisningssystem och interna kontroll. I samband med revisionsrisk, d v s den risk som finns för att revisorn i revisionsberättelsen ska göra ett felaktigt uttalande, finns det tre olika sorters risker. Dessa är inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk.¹⁴² Riskerna behandlas i regelverket i RS 400 Riskbedömning och intern kontroll. I standarden anges att syftet med RS 400 är att ge vägledning för hur revisorn skaffar sig förståelse för redovisningssystemen och systemen för intern kontroll samt att ge vägledning för hur revisorn ska bedöma revisionsrisken.¹⁴³

Med inneboende risk menas den risk som finns för att fel eller brister i årsredovisningen eller förvaltningen kan uppstå p g a bolagets verksamhet. Man kan t ex i bolaget ha mycket invecklade förhållanden som gör att bedömningarna vid värdering av tillgångar och skulder är mycket svårgjorda.¹⁴⁴ För att kunna avgöra graden av den inneboende risken måste revisorn bedöma ett antal punkter, t ex integriteten hos företagsledningen, erfarenheten och kunskapen hos densamme, affärsverksamhetens karaktär samt branschpåverkande faktorer.¹⁴⁵

¹³⁷ Ohlsson, Öhman, "Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering" (2003), s. 25 f.

¹³⁸ Sjölund, Hans, "Revisorn skall förstå företagets interna kontrollsystem" (2003), s. 30.

¹³⁹ Ohlsson, Öhman, "Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering" (2003), s. 26.

¹⁴⁰ Ohlsson, Öhman, "Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering" (2003), s. 24.

¹⁴¹ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 587.

¹⁴² RS 400 p. 3SE.

¹⁴³ RS 400 p. 1.

¹⁴⁴ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 24

¹⁴⁵ RS 400 p. 12.

Kontrollrisken är den risk som finns för att fel inte upptäcks och tas om hand av bolagets egna system för intern kontroll.¹⁴⁶ Denna risk bedöms som hög oftast för att företagets redovisningssystem och systemen för interna kontroller inte fungerar eller att effektiviteten inte är tillräckligt hög i dessa system.¹⁴⁷

Innebörden av upptäcktsrisken är att revisorn vid revisionen inte upptäcker väsentliga fel. Det medför att upptäcktsrisken är direkt beroende av granskningsarbetets inriktning och omfattning.¹⁴⁸ När revisorn bedömer graden av upptäcktsrisk ska revisorn alltså först bedöma nivåerna på kontrollrisken och på den inneboende risken.¹⁴⁹

En annan av revisorns uppgifter, enligt RS 400, är att granska företagets interna kontroll. Risken för såväl avsiktliga som oavsiktliga fel ska minska med bra system för intern kontroll och därmed minska risken för fel i redovisningen. Ansvars- och arbetsfördelningen ska vara genomtänkt och fungerande, t ex ska ingen anställd ensam hantera en transaktion i alla led.¹⁵⁰ Granskningen av den interna kontrollen innefattar även en bedömning av företagsledningens förmåga att styra företaget och att hantera de risker som finns.¹⁵¹

Vägledningen i RS 400 är i huvudsak oförändrad, men bitvis mer detaljerad än motsvarande rekommendationer i det äldre regelverket.¹⁵² Sjölund menar även att införandet av RS innebär att revisorn i högre grad måste förstå hur företaget hanterar sin interna kontroll och kunna göra kvalificerade bedömningar av säkerhet och integritet.¹⁵³

3.3.6 Revisionsbevis

500-serien Revisionsbevis har till syfte att ge vägledning om kvalitet och kvantitet i revisorns dokumentation, eller revisionsbevis, som han eller hon måste införskaffa vid revisionen. Serien bygger på att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska införskaffas så att rimliga slutsatser, inför uttalandena i revisionsberättelsen, kan dras.¹⁵⁴

I RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster anges att revisorn ska vara närvarande vid en fysisk inventering av ett varulager om varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen och då detta inte är ogenomförbart.¹⁵⁵ I de fall då det inte finns någon möjlighet att närvara, beroende på t ex varulagrets art och belägenhet, ska revisorn istället ta ställning till om de

¹⁴⁶ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 25.

¹⁴⁷ RS 400 p. 23.

¹⁴⁸ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 25.

¹⁴⁹ RS 400 p. 42.

¹⁵⁰ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 28.

¹⁵¹ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 27.

¹⁵² FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 587.

¹⁵³ Sjölund, Hans, ”Revisorn skall förstå företagets interna kontrollsystem” (2003), s. 29.

¹⁵⁴ Falk, Åsell, ”Revisionsbevis” (2000), s. 41 f.

¹⁵⁵ RS 501 p. 5 och p. 7.

alternativa åtgärder som måste vidtas kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Är så inte fallet måste revisorn göra en anmärkning i revisionsberättelsen om att det finns begränsningar i revisionens riktning och omfattning på detta område.¹⁵⁶

RS 570 Fortsatt drift utgår ifrån den grundläggande redovisningsprincipen att finansiella rapporter upprättas utifrån ett antagande om företagets fortsatta drift eller ”going concern”. Vid upprättande av balans- och resultaträkning samt noter ska det enligt ÅRL bl a iakttas att: ”Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet”¹⁵⁷. Det anges dock i standarden att: ”Om företaget historiskt drivit en vinstgivande verksamhet och haft finansiella resurser lätt tillgängliga, kan företagsledningen göra sin bedömning utan någon detaljerad analys.”¹⁵⁸.

För revisorn medför RS 570 dels att riktigheten i företagsledningens antagande om fortsatt drift ska bedömas, dels att bedöma om det existerar några väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande den fortsatta driften.¹⁵⁹ När revisorn utvärderar företagsledningens bedömning ska han/hon beakta hur företagsledningen har gått till väga för att göra bedömningen, de antagande som de baserar bedömningen på samt vilka planer på framtida åtgärder som har tagits fram.¹⁶⁰ Kontinuerligt under revisionen ska revisorn vara uppmärksam på händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel för bedömningen av möjligheten till fortsatt drift.¹⁶¹

Den tidsperiod som antagandet om fortlevnad ska gälla är tolv månader efter bokslutsdagen, men revisorn ska även beakta (genom en förfrågan hos företagsledningen) händelser eller förhållanden som ligger längre fram i tiden som är kända för företagsledningen.¹⁶² Det anges dock även att revisorn inte förutsätts kunna förutspå sådana framtida händelser eller förhållanden. Därför kan man inte dra slutsatsen att företaget kommer att fortsätta sin verksamhet under den närmaste tolv månadsperioden enbart eftersom det inte står något i revisionsberättelsen som antyder att så inte skulle vara fallet.¹⁶³

Skiljer sig revisorns bedömning från företagsledningens, d v s revisorn bedömer att företaget inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet eller att det förekommer en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska uttalande om detta göras i revisionsberättelsen. Det har, enligt Torén, uppmärksammats att ett felaktigt uttalande sannolikt kan få väsentliga effekter för det reviderade företaget.¹⁶⁴ Denna del av RS är avsevärt mer detaljerad och skärpt än det äldre regelverket.¹⁶⁵ RS 501 anger att revisorn ”skall” närvara vid lagerinventering medan Revisionsprocessen endast anger att revisorn ”bör” närvara.¹⁶⁶ RS 570 medför

¹⁵⁶ RS 501 p. 7

¹⁵⁷ ÅRL 2 kap 4 § p. 1.

¹⁵⁸ RS 570 p. 6.

¹⁵⁹ RS 570 p. 9 och p. 17.

¹⁶⁰ RS 570 p. 20.

¹⁶¹ RS 570 p. 12.

¹⁶² Torén, Magnus, ”RS 570 Fortsatt drift – några reflektioner” (2004), s. 24.

¹⁶³ RS 570 p. 10.

¹⁶⁴ Torén, Magnus, ”RS 570 Fortsatt drift – några reflektioner” (2004), s. 24.

¹⁶⁵ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 588.

¹⁶⁶ Revisionsprocessen p. 2.3.7.2.

tydligare ansvarsfördelning jämfört med Revisionsprocessen samt att revisorn nu måste uttala sig om den fortsatta driften.¹⁶⁷

3.3.7 Rapportering

I revisionsberättelsen, som är det enda offentliga dokumentet, rapporterar revisorn till bolagsstämman om årsredovisningen har upprättats enligt ÅRL. Revisorn tillstyrker eller avstyrker även att resultat- och balansräkningen fastställs, att vinsten disponeras enligt förvaltningsberättelsens förslag och att styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet.¹⁶⁸ Viktigt är dock att notera att en revisionsberättelse inte garanterar att allt är i sin ordning, utan endast anger att revisorn i rimlig grad försäkrat sig om att några väsentliga fel inte finns.¹⁶⁹

Hur en revisionsberättelse utan anmärkningar ska utformas enligt standardutformningen anges i RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag. Jämfört med den vägledning rörande revisionsberättelsen som fanns tidigare i Revisionsprocessen är den idag mycket mer omfattande. En av de stora skillnaderna är att de viktiga uppskattningar som företagsledningen har gjort vid upprättandet av den finansiella rapporten ska bedömas.¹⁷⁰

3.4 Sammanfattning

I takt med att komplexiteten i företagens verksamheter har ökat har även kraven på mer detaljerade regler ökat. Därför har EU-kommissionen lagt fram en handlingsplan, i vilken en modernisering av bolagsrätten, förstärkt företagsstyrning och tillämpning av ISA med start 2005 föreslås. Att ha enhetliga revisionsstandarder ses av kommissionen som en nödvändighet då kapitalmarknaderna integreras och allt fler företag verkar över nationsgränserna.¹⁷¹ Införandet av ISA syftar framförallt till att öka förtroendet på kapitalmarknaderna, vilket får till följd att investerare och andra berörda parter ska kunna förlita sig på att de reviderade finansiella rapporterna är korrekta. Drivkrafterna har varit globaliseringen, företagens ökade internationella finansiering och kraven från de stora pensionsplaceringarna. Flera företagsfallissemang, tex Enron och Parmalat, har vidare bidragit till att företagsstyrningen, redovisningen och även revisionen kraftigt har ifrågasatts.¹⁷²

I den svenska lagstiftningen anges att revisionen ska utföras enligt god revisionssed utan att precisera vad revision enligt god revisionssed faktiskt innebär. Det är RN som ansvarar för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt, vilket åstadkoms genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda

¹⁶⁷ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 588.

¹⁶⁸ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 62.

¹⁶⁹ FAR, *FARs revisionsbok* (2004), s. 63.

¹⁷⁰ Hjalmarsson, Torén, "ISA 700 och RevS 700 – Revisionsberättelse" (2001), s. 43.

¹⁷¹ Fallenius, Ewa, "Krav på ISA 2005" (2003), s. 13.

¹⁷² Danielsson, Larsson, "RS utmanar revisorns beteende" (2004), s. 15.

ärenden.¹⁷³ Vad gäller metodfrågorna är det dock revisorernas intresseorganisationer, FAR och SRS, som genom rekommendationer står för själva utvecklandet av den goda revisionsleden.

I analogi med god redovisningssed har även utvecklingen och bestämningen av god revisionsled över tiden gått från ett induktivt/normativt angreppssätt (då praxis upphöjs till norm) till ett deduktivt/normativt angreppssätt (där utgångspunkten är explicita ideal). Fram till mitten av 1900-talet avgjorde revisorerna till stor del själva god revisionsleds innebörd. När FAR började utveckla rekommendationer styrde de i hög grad med dessa även god revisionsled, vilket medförde en gemensam styrning för alla svenska revisorer. Idag styrs istället utvecklingen och bestämningen internationellt av IFAC, vilket bl a berör alla revisorer i EUs medlemsländer. Därmed kan vi se ytterligare ett steg mot ett alltmer centralt styre av utvecklandet och bestämmandet av revisionsstandarder och, för Sveriges del, även av god revisionsled. Samtidigt har utvecklingen gått mot alltmer detaljerade standarder, ursprungligen byggdes standarderna i ISA mer upp kring principer men efterhand har standarderna blivit alltmer detaljerade.

Den svenska anpassningen till och översättningen av ISA, RS, skiljer sig på vissa områden jämfört med de gamla rekommendationerna i Revisionsprocessen. Revisionsprocessen var kortfattad och gav stort utrymme för professionella bedömningar och ställde därmed även stora krav på revisorernas personliga egenskaper, såsom integritet och självständighet.¹⁷⁴ Den största skillnaden i RS är att den innehåller såväl fler som mer detaljerade regler jämfört med regelverket i Revisionsprocessen. Arbetsbelastning tros, till stor del som en följd av detaljeringsgraden, öka efter införandet av RS.¹⁷⁵ Genom övergången till RS ska revisorn granska och uttala sig om fler områden än tidigare, vilket i sin tur medför att en större mängd information än tidigare måste samlas in och bearbetas.¹⁷⁶ Vissa nyheter finns också till följd av de nya standarderna, t ex ska uppdragsbrev skrivas vid nya uppdrag. På många områden innebär RS också en skärpning, t ex har många ”bör” i Revisionsprocessen ersatts med ”skall” i RS, vilket bl a märks vad gäller närvaroplikten vid lagerinventering.

¹⁷³ Information om Revisorsnämnden och dess verksamhet, 2004-10-31.

¹⁷⁴ Danielsson, Larsson, ”RS utmanar revisorns beteende” (2004), s. 16.

¹⁷⁵ Holmquist, Johansson, ”Lanseringen av RS – en stor satsning i branschen” (2003), s.45 f.

¹⁷⁶ Halling, Pernilla, ”Nya revisionsstandarderna i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden” (2004), s. 15.

4 Revisorer och experters syn på övergången till RS

I kapitlet redogörs för resultatet av de intervjuer som har utförts med revisorer och experter på revisionsområdet. Motiveringen till urvalet av intervjupersoner och uppdelningen i revisorer och experter återfinns i avsnitt 2.5.2. De intervjuade är Björn Bengtsson, auktoriserad revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers (revisor), Thomas Cederholm, auktoriserad revisor på Deloitte (revisor), Per Kjellander, godkänd revisor på Ernst & Young (revisor), Lars-Gunnar Larsson, auktoriserad revisor och sekreterare i FARs revisionskommitté (expert), Christine Stålhammar, auktoriserad revisor på STREB Revision och ordförande i SRS revisionskommitté (expert) samt Hans Westberg, auktoriserad revisor på SET Revision (revisor). Diskussionsfrågorna och intervjufrågorna, som ligger till grund för resultatredovisningen i detta kapitel, återfinns i bilaga 1 respektive 2. För mer information angående skillnaderna mellan de båda intervjumallarna, se avsnitt 2.5.1.

4.1 Förändring av innebörden av god revisionsred

Huruvida intervjupersonerna bedömer att innebörden av god revisionsred förändras genom övergången från Revisionsprocessen till RS presenteras i de fyra nedanstående avsnitten. Utgångspunkt vid resonemanget är, som även anges i syftet, att huvudsakligen göra denna bedömning utifrån det viktiga revisionsbegreppet väsentlighet och dess samband med revisionsrisken.

4.1.1 Förändringar i väsentlighetsbegreppet

Samtliga revisorer anser att väsentlighetsbegreppet inte har förändrats definitionsmässigt. En av revisorerna och en av experterna påpekar att det inte har skett någon definitionsförändring eftersom innebörden av RS 320 p. 3, som är avgörande för väsentlighetsbegreppets definition, fanns med redan i Revisionsprocessen (punkt 2.2.1 tredje stycket och följande). En skärpning vad gäller medverkan vid lagerinventering har dock tillkommit om lagerposten är väsentlig, vilket i sin tur är en bedömning från revisorns sida. En av revisorerna tillägger att väsentlighetsbegreppet har förtydligats genom införandet av RS då det tidigare exempelvis inte var uttalat att väsentlighetsbelopp skulle beräknas i den omfattning som RS stadgar.

Inte heller experterna på området anser att RS medför någon speciell förändring i väsentlighetsbegreppet. En av experterna menar att begreppet väsentlighet alltid har varit mycket viktigt. Respondenten påpekar dock att åsikten i detta fall inte är representativ för revisorskåren, eftersom respondenten personligen hade en högre inriktning mot både väsentlighet och risk redan före övergången till RS. Experten menar vidare att det faktum att SRS har planerat en heldagsutbildning, i just väsentlighet och risk, tyder på att revisorskåren som sådan har svårigheter med att själva reda ut begreppen. En förklaring till att det kan uppfattas som komplicerat menar experten är att väsentlighetsbegreppet innefattar många kvalitativa aspekter.

I avsnitt 3.3.4 har bl a Sjölungs åsikt, om att tydligare normer kring väsentlighetsbegreppet bör fastställas, framförts. Ingen av revisorerna ifråga har fastlagda normer för väsentlighetsbedömningar (även om vissa grundmodeller finns till deras förfogande på respektive byrå) och ingen av dem anser heller att tydligare normer borde fastställas. De påpekar att det är mycket svårt att fastställa några fasta normer eftersom det de facto mycket är en bedömningsfråga från fall till fall. De menar att den subjektiva delen i bedömningen av klienterna blir svår att ta in i bestämmelser. En av respondenterna tror inte heller att revisorer har något behov av tydligare normer eftersom de är vana vid att ha få regler vid revisionsarbetet och att istället luta sig mot god revisionssed.

En av experterna menar att tydligare normer nu rimligen finns genom RS. Att fastställa ytterligare normer, avseende beloppsgränser och procenttal, är inget som respondenten finner lämpligt eller önskvärt eftersom en väsentlighetsbedömning är så mycket mer än att bara pröva mot ett på förhand fastställt belopp eller procenttal. Alltför mycket fokus i standarderna på i förhand fastlagda belopp riskerar att leda tanken och arbetet bort från bedömningen, som är det viktigaste när det gäller väsentlighet. Bakom en i sig liten felaktighet i ett konkret fall kan det dölja sig mycket otillfredsställande förhållanden eller rutiner, och det gäller att i möjligaste mån även försöka fånga upp detta vid en revision. Den andre experten är av samma åsikt och påpekar dessutom att man inte får glömma ”den intelligenta tanken” vid revision, och att man därför inte i alltför stor grad kan fastställa normer för revisionen. En viss vägledning vid beräkning av väsentlighetsbelopp finns dock redan idag, respondenten nämner exempelvis boken ”Vägledning för revision”.

4.1.2 Förändringar i riskanalysen

Även vad gäller riskanalysen är samtliga revisorer överens om att revisionsrisken, såsom den beskrivs i RS, är identisk med den som beskrivs i Revisionsprocessen. En av revisorerna påpekar att det endast har tillkommit nya rubriker såsom inneboende risk och upptäcktsrisk. En annan av revisorerna menar dock att kraven på revisionsbevis har ökat.

En av revisorerna förtydligar riskanalysens tillvägagångssätt på dennes byrå. Den initiala riskbedömningen görs utifrån en checklista. Vid uppdrag som revisorn

bedömer har en hög risk konsulteras en risk management partner och en riskprofil utarbetas där riskerna i företaget identifieras. Revisorn i ett sådant uppdrag arbetar därefter mer med att bygga upp revisionsbevis, medan revisorn i ett företag med låg risk arbetar mer med att säkerställa att företaget har bra och fungerande system och rutiner. Detta tillvägagångssätt ser dock likadant ut med RS som det gjorde tidigare med Revisionsprocessen.

En av experterna menar att det genom RS blir större fokus på riskanalysen samtidigt som begreppen förstärks, t ex genom att man i RS skiljer på inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk.

Revisorerna från de stora byråerna gör dock en viss reservation inför det faktum att de inte upplever någon förändring, av vare sig väsentlighetsbegreppet eller riskanalysen, och menar att det kan bero på byråernas internationellt etablerade metodik. Redan före övergången till RS arbetade revisorerna på de stora byråerna utifrån internationella metoder och har på så sätt haft en mer ”flytande” övergång till RS. Vidare menar de att de tidigare har utfört revisionsarbetet på ett mer omfattande sätt än vad som krävdes enligt god revisionssed i Revisionsprocessen.

4.1.3 Övriga förändringar kopplat till god revisionssed

Samtliga revisorer påpekar att den stora generella förändringen mellan RS och Revisionsprocessen är att RS är mer detaljerad och därmed kan användas som en manual. De menar vidare att detta är av betydelse framförallt för revisorer på de mindre byråerna. En av revisorerna anser att det är bra att det tydligare framgår vad som ska ingå i revisionen. En av experterna anser att den viktigaste skillnaden är just den att RS är mer föreskrivande och beskrivande än vad Revisionsprocessen var.

Samtliga revisorer och experter påpekar den skärpning som RS medför då många ”bör” i Revisionsprocessen motsvaras av ”skall” i RS, vilket bl a påverkar reglerna kring revisorns närvaro vid lagerinventering. En av revisorerna menar vidare att Revisionsprocessen överlag lämnade det mer fritt för revisorn att lägga upp revisionsarbetet enligt revisorns egen bedömning.

En av revisorerna menar att ju mer man läser standarderna i RS, desto mer inser man att det egentligen inte är så stor skillnad mellan RS och Revisionsprocessen. En av experterna menar å andra sidan att vartefter man verkligen går in på djupet i RS upptäcker man att den innehåller en hel del nya saker som man inte upptäckte vid en första anblick. Som exempel på sådana standarder nämner respondenten RS 240 Oegentligheter och fel, RS 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser samt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut.

4.1.4 Effekterna på god revisionsred

Då ingen av revisorerna eller experterna anser att väsentlighetsbegreppet eller riskanalysen har förändrats anser de inte heller att god revisionsred förändras, som en följd därav. En stor del av granskningen vid en revision utgörs fortfarande av revisorns subjektiva bedömning. En av revisorerna påpekar dock att det är för tidigt att säga om innebörden av god revisionsred kommer att förändras framöver och i så fall hur den kommer att förändras. En annan av revisorerna menar att eftersom RS innehåller en del nyheter och RS är ett uttryck för god revisionsred har även innebörden av god revisionsred förändrats.

En av experterna menar att innebörden av god revisionsred, uttryckt genom RS, blir tydligare eftersom RS är mer föreskrivande och beskrivande än vad Revisionsprocessen var. Den andre experten påpekar att den goda revisionsreden inte är statisk, utan är något som förändras efterhand. Över tiden, menar respondenten, kommer den goda revisionsreden att förändras.

4.2 Påverkan på revisionsarbetet

Huruvida revisionsarbetet påverkas genom övergången från Revisionsprocessen till RS presenteras i de fyra nedanstående avsnitten. Även vid genomgången av RS påverkan på revisionsarbetet är utgångspunkten den som uttryckts i syftet, nämligen att göra denna bedömning utifrån frågeställningen om kvaliteten och enhetligheten i revisionsarbetet förstärks. Utöver detta presenteras respondenternas åsikter om huruvida RS är ett bättre skydd mot redovisnings- och revisionskandaler än vad Revisionsprocessen var samt huruvida respondenterna bedömer att RS kommer att medföra ett merarbete.

4.2.1 Revisionens enhetlighet och kvalitet

Samtliga revisorer är överens om att enhetligheten blir större med RS och att revisionen kommer att ligga på en jämnare nivå mellan små och stora byråer. Tre av revisorerna tror även att kvaliteten förbättras generellt eftersom alla revisorer kommer att arbeta mer likartat, eftersom standarderna i RS är mer tydliga och eftersom revisorer på mindre byråer måste höja sin kvalitetsnivå till den högre nivå som redan fanns på de stora byråerna. De menar att RS leder till att mindre byråer närmar sig de stora internationella byråernas metodik. Viss reservation gör de dock inför det faktum att det fortfarande finns kvar mycket av revisorns egna bedömningar vid revisionsarbetet. En av revisorerna är dock tveksam till om RS leder till högre kvalitet på revisionen. Revisionen behöver inte nödvändigtvis bli bättre med RS, inte om den enbart leder till att fler listor ska fyllas i, menar respondenten.

En av experterna anser att kvaliteten blir jämnare och högre då mindre byråer generellt sett måste höja sig i sitt revisionsarbete. Kvalitetskontrollerna som utförs på alla byråer är väldigt viktiga för att kvaliteten ska bli högre. I början, menar

experten, kan man anta att det kommer att finnas en del mindre byråer som inte bryr sig om att anpassa sitt revisionsarbete i den utsträckning som RS kräver, utan fortsätter att ”köra i de äldre spåren” så länge som de kan. Detta medför att branschen kommer att tillfriskna successivt över tiden.

4.2.2 Skydd mot redovisnings- och revisionskandaler

Ingen av revisorerna tror att RS kommer att ge ett bättre skydd mot redovisnings- och revisionskandaler jämfört med vad Revisionsprocessen tidigare gjorde. Allmänhetens uppfattning är att revisorer fullt ut garanterar riktigheten i klienternas finansiella rapporter, vilket är orimligt. En revisor kan aldrig göra en komplett granskning, utan en avvägning mellan kostnad och nytta måste göras. RS kan dock åtminstone delvis medföra att allmänhetens uppfattning om revisionsarbetet kommer närmare sanningen, eftersom RS tydligare förklarar vad revisorn faktiskt gör, t ex genom uppdragsbrev.

En av revisorerna menar också att man aldrig helt kan skydda sig mot sådana skandaler. Anledningen till att de har kunnat inträffa är att revisorerna inte har förstått företagets verksamhet och därmed inte har gjort korrekta väsentlighetsbedömningar. En av revisorerna från en av de stora byråerna påpekar att det på dennes byrå ingår som en del i revisionsarbetet att diskutera risken för eventuella skandaler med styrelsen och ledningen i det reviderade företaget. Respondenten menar även att den generella medvetenheten om att skandaler kan inträffa ökade tack vare det stora massmediala intresset för de tidigare skandalerna.

En av experterna menar att det alltid kommer att finnas en risk för att skandaler inträffar och att RS i sig inte medför ett bättre skydd mot sådana. Den andre experten påpekar att det bästa skyddet för revisorn, vad gäller hans/hennes ansvar vid sådana skandaler, är att faktiskt utföra en revision. Vidare menar respondenten att vägledningen för utförandet av en revision faktiskt har blivit tydligare med RS.

4.2.3 Övrig påverkan på revisionsarbetet

Något som diskuteras flitigt i revisionsbranschen för tillfället, och som nämns av samtliga revisorer och experter, är RS 570 Fortsatt drift. Enligt denna standard ska revisorn uttala sig om företagsledningens bedömning om företagets förmåga till fortsatt drift och om det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer kring densamma. Även för revisorerna på de stora byråerna är detta något helt nytt som inte har funnits i byråns arbetsmetodik tidigare. En av revisorerna menar att sådana uttalanden kan bli en självuppfyllande profetia eftersom om revisorn uttalar en tveksamhet till att företaget ska kunna fortsätta sin drift ytterligare ett år kan det i sig mycket väl leda till att bankerna drar in krediten och säger upp de befintliga lånen, vilket får till följd att företaget går i konkurs. Risken för att klienten stämmer revisorn, om en konkurs efter ett sådant uttalande uppstår, är överhängande. Ytterligare ett problem som en av revisorerna påpekar med

standarden är att det krävs budgetar och prognoser för det reviderade företaget, vilket långt ifrån alla små företag har. En annan av revisorerna ställer sig frågande till vad det är som säger att revisorn har bättre kunskap om företagets överlevnadsförmåga än vad företagsledningen själva har. Respondenten menar även att konsekvensen blir att det ska vara väldigt tydligt att företaget inte kommer att klara sig för att revisorn ska uttala sig negativt i revisionsberättelsen om den fortsatta driften.

Även att uppdragsbrev ska upprättas, vid alla nya uppdrag samt vid återkommande uppdrag där det finns omständigheter som kräver det, är något nytt. En av revisorerna anser att det är bra med uppdragsbrev eftersom det beskriver revisorns roll, d v s vad revisorn ska göra och vad klienten ska leverera. En av revisorerna påpekar att RS överhuvudtaget leder till mer dokumentation och mindre fokus på själva genomförandefasen vid revisionen. Det är mer formalia för att skydda sig mot det som revisorn inte utför.

En annan skillnad är att strukturen på revisionsberättelsen är något förändrad. Det är bl a viktigt att upplysa kreditupplysningsföretag om detta eftersom metoden för att ställa upp den nya revisionsberättelsen kommer att leda till fler revisionsberättelser med avvikelse från standardutformningen. En av experterna menar att förändringen förmodligen kommer att medföra att revisionsberättelserna blir tydligare.

En av experterna påpekar att planeringsfasen är skärpt i RS, vilket innebär att revisorn måste utföra en mer noggrann planering för att genomföra revisionen på ett bra sätt. Vidare menar responderten även att det faktum att revisorn måste ha en god helhetsbild över verksamheten har kommit i fokus genom RS 310 Kunskap om verksamheten.

4.2.4 Merarbete jämfört med Revisionsprocessen

Ingen av revisorerna anser att RS medför att det praktiska revisionsarbetet förändras avsevärt jämfört med tidigare. Revisorerna på de stora byråerna menar, såsom även tidigare har nämnts, att eftersom RS bygger på internationella regler, och man redan tidigare arbetade utifrån en internationell byråstandard, har på det stora hela ingen förändring i arbetsmetodiken skett för dem. I praktiken har man följt det som RS idag stadgar i flera år. Det är dock lättare att hitta vägledning i de mer detaljerade reglerna som RS tillhandahåller. Respondenterna menar att revisorer på de stora byråerna har utfört ett visst överarbete, tidigare med möjlighet att tumma på vissa saker vid behov. Eftersom det inte går nu kan RS på så sätt medföra ett visst merarbete även för revisorer på de stora byråerna. Två av revisorerna nämner att uppdragsbrev skapar ett visst merarbete. En av revisorerna menar även att den ökade fokusen på revisionsbevis och dess insamling medför en del merarbete. Respondenterna menar dock att det särskilt är de mindre byråerna som får ett tydligare regelverk, som måste bli noggrannare vid revisionen och därmed kommer att få merarbete.

En av revisorerna menar att RS strukturerar upp revisionsarbetet tydligare avseende vad som ska ingå vid en revision och hur man ska revidera enligt god revisionssed. I praktiken har momenten gjorts tidigare, men de blir mer tydliga nu. Sammantaget anser respondenten dock att RS medför merarbete bl a genom ett ökat krav på dokumentation och en högre närvarograd vid lagerinventeringar. Respondenten påpekar även att RS ger en mer formell relation mellan revisor och klient, speciellt vad gäller de mindre klienterna.

Samtliga revisorer är överens om att RS medför merarbete för revisorer på mindre byråer. För en revisor som arbetar på en stor byrå är det lättare att rådfråga en annan revisor eller en expert inom ett visst område när det behövs. RS medför en skärpning, som även nämnts tidigare, då många ”bör” i Revisionsprocessen har ersatts med ”skall” i RS. Revisorerna på de stora byråerna menar att detta inte kommer att innebära någon förändring i deras arbetssätt men tror att det kan bli en märkbar skillnad för revisorer på mindre byråer. En av revisorerna tillägger dock att då IT-stödet kan förväntas bli allt bättre kan det, till viss eller stor del, kompensera det merarbete för revisorer på de mindre byråerna som RS medför. En annan av revisorerna menar att tidigare utfördes revision i små företag via genvägar, men nu har kraven blivit mer påtagliga även för dem. Respondenten menar att denne har uppmärksammat, vid uppdrag som har tagits över från en mindre byrå, att tidigare utförda revisioner inte har varit lika utförliga som vid uppdrag som har tagits över från en stor byrå.

Samtliga revisorer är även överens om att RS medför merarbete för mindre företag. Ingen tror dock att de förändringar som RS medför kommer att skapa något nämnvärt merarbete för de stora företagen. För mindre företag förtydligar en av revisorerna att det kommer att bli särskilt betungande med saldoförfrågningar från revisorn, uttalanden om verksamhetens fortsatta drift som ska göras av företagsledningen och upprättandet av en närståendelista. Kraven på de små företagen höjs och de behandlas som om de vore större än vad de är. Detta skapar i sin tur merarbete för revisorerna som måste informera företagen, för att de nya bestämmelserna ska nå ut, och förklara hur de ska gå till väga. En annan av revisorerna är av samma åsikt och anser att de mindre företagen borde få större lättnader än vad de har idag. Respondenten menar att de som arbetar fram bestämmelser gör det med stora internationella företag i åtanke och tar ingen hänsyn till att det även finns små företag.

En av experterna tror att många revisorer, oavsett byråstorlek, redan tidigare i hög grad arbetade i linje med de mer detaljerade internationella standarderna, d v s enligt RS metodik. För dem blir skillnaden alltså inte så stor. Den andre experten menar dock att RS kommer att medföra merarbete för alla revisorer, bl a blir informationsinsamlingen mer omfattande. Respondenten menar att vartefter man verkligen går in på djupet på RS, vilket denne menar att revisorerna på de stora byråerna ännu inte har gjort, upptäcker man att RS medför större förändringar än vad man trodde vid en första anblick på standarderna. Respondenten menar därmed att RS även kommer att medföra visst merarbete för revisorer på stora byråerna.

4.3 Sammanfattning

Varken revisorerna eller experterna menar att väsentlighetsbegreppet eller riskanalysen förändras genom övergången till RS. Redan Revisionsprocessen innehöll en riskanalys som stämmer överens med den i RS bortsett från att en del rubriker tillkommit, som t ex upptäcktsrisk och inneboende risk. Väsentlighetsbegreppet har inte heller förändrats då innebörden av RS 320 p. 3, vilken är avgörande för begreppets definition, fanns med i Revisionsprocessen (2.2.1 tredje stycket och följande). Revisorerna från de stora byråerna gör dock en viss reservation inför det faktum att de inte upplever någon förändring, av vare sig väsentlighetsbegreppet eller riskanalysen, och menar att det kan bero på byråernas internationellt etablerade metodik. Redan före övergången till RS arbetade revisorerna på de stora byråerna utifrån internationella metoder och har på så sätt haft en mer ”flytande” övergång till RS.

De stora generella förändringarna är att RS är mer detaljerad, både mer föreskrivande och beskrivande, samt den skärpning som RS medför då många ”bör” i Revisionsprocessen motsvaras av ”skall” i RS. Meningarna går dock isär kring hur stora skillnaderna egentligen är mellan regelverken. En revisor menar att ju mer man läser standarderna, desto mer inser man att det egentligen inte är så stor skillnad, medan en expert menar att vartefter man verkligen går in på djupet på RS upptäcker man att den innehåller en hel del nya saker som man inte upptäckte vid en första anblick.

Då ingen av revisorerna eller experterna anser att väsentlighetsbegreppet eller riskanalysen har förändrats anser de inte heller att god revisionssed förändras, som en följd därav. En av revisorerna menar dock att det är för tidigt att säga om innebörden av god revisionssed kommer att förändras framöver och i så fall hur den kommer att förändras. En annan av revisorerna menar att eftersom RS innehåller en del nyheter och är ett uttryck för god revisionssed, har även innebörden av god revisionssed förändrats. En av experterna påpekar att den goda revisionsseden inte är statisk, utan är något som förändras efterhand. Över tiden, menar respondenten, kommer den goda revisionsseden att förändras.

Samtliga revisorer är överens om att enhetligheten blir större med RS. Tre av revisorerna och en av experterna anser även att kvaliteten på revisionsarbetet blir jämnare och högre eftersom alla revisorer arbetar mer likartat och mindre byråer generellt sett måste höja sitt revisionsarbete. Ingen av revisorerna eller experterna anser att RS är ett bättre skydd mot redovisnings- och revisionsskandaler än vad Revisionsprocessen var.

De förändringar som RS medför och som påverkar revisionsarbetet är framförallt att revisorn ska uttala sig om företagsledningens bedömning om företagets förmåga till fortsatt drift och om det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer kring densamma, att uppdragsbrev ska skrivas för alla nya uppdrag och att strukturen för revisionsberättelsen är något förändrad.

Ingen av revisorerna anser att RS medför att det praktiska revisionsarbetet förändras mycket jämfört med tidigare. En av experterna tror att många revisorer, oavsett byråstorlek, redan tidigare i hög grad arbetade i linje med de mer detaljerade internationella standarderna, d v s enligt RS metodik. För dem blir skillnaden alltså inte så stor. Den andre experten menar dock att RS kommer att medföra merarbete för alla revisorer. Respondenten menar att revisorer på mindre byråer kommer att få ett större merarbete, men att revisorerna ännu inte är tillräckligt insatta i RS alla standarder och därför inte har upptäckt alla detaljskillnader och det merarbete som RS faktiskt kommer att medföra även för revisorer på de stora byråerna.

5 Avslutning

I detta avslutande kapitel sammanfattar och analyserar vi den information som samlats in, som är mest väsentlig för vårt syfte och som besvarar vår forskningsfråga: Förändras innebörden av god revisionssed och/eller påverkas revisionsarbetet av att RS ersätter Revisionsprocessen som revisionsstandard? Därefter redogör vi för våra reflektioner över hur arbetet hade kunnat göras annorlunda. Avslutningsvis presenteras förslag till fortsatt forskning inom ämnet.

5.1 Slutsatser

Syftet är dels att analysera huruvida övergången till RS förändrar innebörden av god revisionssed, dels att utröna hur övergången i övrigt påverkar revisionsarbetet. Avsikten är att huvudsakligen analysera denna eventuella förändring av innebörden av god revisionssed utifrån det viktiga väsentlighetsbegreppet och dess samband med revisionsrisken. Vad gäller påverkan på revisionsarbetet i övrigt är avsikten att ta utgångspunkt i om kvaliteten och enhetligheten i revisionen förstärks. Med förändringar och påverkan genom övergången menar vi såväl momentana som successiva förändringar av innebörden av god revisionssed och påverkan på revisionsarbetet.

Eftersom en kvalitativ undersökning ligger till grund för uppsatsens empiriska resultat är ingen av de slutsatser som dras nedan några generella slutsatser. Ytterligare en anledning till att inte några generella slutsatser kan dras är att urvalet i undersökningen inte är representativt för hela revisorskåren, se även avsnitt 2.5.2.

Slutsatserna kring den del av syftet och forskningsfrågan som behandlar förändringen av innebörden av god revisionssed behandlas och besvaras i avsnitt 5.1.1, medan avsnitt 5.1.2 behandlar och besvarar påverkan på revisionsarbetet i övrigt.

5.1.1 Förändring av innebörden av god revisionssed

I analogi med utvecklingen av god redovisningssed kan det konstateras att utvecklingen och bestämningen av god revisionssed har gått från ett induktivt/normativt till ett deduktivt/normativt angreppssätt. Detta innebär att utvecklingen har gått från att låta det som bedöms vara bra praxis upphöjas till ideal och bli normerande för framtiden, till att utifrån föreställningsramar och explicita ideal utforma regler som därefter implementeras för att bli praxis. Utvecklingen av god revisionssed har vidare gått mot alltmer detaljerade regler. Detta visar sig både i ISAs utveckling och vid den svenska övergången från

Revisionsprocessen till RS. Ursprungligen byggdes standarderna i ISA mer upp kring principer men efterhand har standarderna blivit alltmer detaljerade. Överlag lämnade Revisionsprocessen det mer fritt för revisorn att lägga upp revisionsarbetet enligt revisorns egen bedömning.

RS medför, enligt respondenterna, ett visst förtydligande och en större detaljering av väsentlighetsbegreppet och riskanalysen. I debatten framkommer även åsikten att revisorn i högre grad måste förstå hur företaget hanterar sin interna kontroll och kunna göra kvalificerade bedömningar av säkerhet och integritet. Respondenterna anser dock inte att RS medför någon avgörande förändring av vare sig väsentlighetsbegreppet eller riskanalysen, som i sin tur förändrar innebörden av god revisionssed.

Den största skillnaden mellan Revisionsprocessen och RS är att standarderna i RS är mer omfattande och även mer precisa, t ex så definieras i RS inte bara att revisorn ska vidta vissa åtgärder utan även hur åtgärderna ska vidtas. Att det tydligare framgår av RS hur revisorn ska utföra revisionen för att den ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver innebär dock inte i sig någon förändring, utan endast ett förtydligande av innebörden av god revisionssed. Samtliga revisorer och experter påpekar även den skärpning som RS medför då många ”bör” i Revisionsprocessen motsvaras av ”skall” i RS. Denna förändring är dock av sådant slag att den även medför att innebörden av god revisionssed förändras.

Revisorerna på de stora byråerna uttalar en reservation inför det faktum att de överlag inte upplever några stora förändringar som i sin tur förändrar innebörden av god revisionssed. De påpekar att det kan bero på byråernas internationellt etablerade metodik som har medfört att de har haft en mer ”flytande” övergång till RS. Alla respondenter tror även att RS medför större förändringar för revisorer på mindre byråer. Det kan därmed antas att RS medför mer omfattande förändringar generellt sett för revisorskåren än vad som har framkommit i uppsatsens undersökning. Det kan även vara så att dessa förändringar medför att innebörden av god revisionssed förändras, men att revisorerna på de stora byråerna till stor del inte påverkas av denna förändring. Detta eftersom de menar att de före övergången, i en del avseenden, utförde revisionsarbetet på ett mer omfattande sätt än vad god revisionssed i enlighet med Revisionsprocessen krävde.

Ovanstående resonemang leder oss in på ytterligare ett annat synsätt. Om det är så att ett visst överarbete har utförts tidigare av revisorer på de stora byråerna, som en följd av att de redan tidigare arbetade utifrån de regler som RS nu stadgar, innebär det att god revisionssed enligt RS kräver mer från revisorn än vad god revisionssed enligt Revisionsprocessen gjorde. Detta talar då för att god revisionssed faktiskt förändras genom övergången till RS.

Det har gjorts studier, bl a av FEE, som visar att skillnaderna mellan Revisionsprocessen och ISA inte är stora. Det är dock intressant att notera att en av experterna anser att vartefter man verkligen går in på djupet på RS, vilket denne menar att revisorerna på de stora byråerna ännu inte har gjort, upptäcker

man att RS medför större förändringar än vad man trodde vid en första anblick på standarderna. Om detta visar sig vara korrekt innebär det i så fall ytterligare förändringar av innebörden av god revisionssed.

Sammanfattningsvis är begreppet god revisionssed inget statistiskt fenomen utan genomgår en konstant förändringsprocess såsom det har gjort genom hela begreppets historia. RS är ett uttryck för god revisionssed och även om det råder delade meningar om hur stora förändringar övergången för med sig, så medför standarderna trots allt förändringar. Enligt vårt tidigare resonemang kräver god revisionssed mer från revisorn än vad god revisionssed enligt Revisionsprocessen gjorde. Vidare finns det tecken på att även revisorer på de stora byråerna kommer att påverkas av större förändringar än vad som idag är uppmärksammat. Sammantaget drar vi därmed slutsatsen att innebörden av god revisionssed förändras successivt genom övergången till RS. Framförallt på att en stor andel av revisorskåren redan tidigare utförde revisionen på det sätt som RS idag stadgar, sker ingen märkbar momentan förändring.

5.1.2 Påverkan på revisionsarbetet

Revisionsprocessen var mer av en ramlag än vad RS är, vilket lämnade större utrymme för revisorns subjektiva tolkning. Att RS ökade tydlighet och högre detaljering får till följd att enhetligheten i revisionsarbetet blir större, är något som framkommer i debatten och som alla respondenter är överens om. I debatten framkommer det även att kvaliteten kan förväntas bli högre. De flesta respondenter menar även att kvaliteten höjs eftersom revisorer på mindre byråer måste höja sin kvalitetsnivå till den högre nivå som redan finns på de stora byråerna. En av experterna menar att man kan förvänta sig att kvaliteten kommer att öka efterhand som mindre byråer blir kvalitetskontrollerade och tvingade att följa RS. Ingen av respondenterna tror dock att RS kommer att ge ett bättre skydd mot redovisnings- och revisionsskandaler än vad Revisionsprocessen tidigare gjorde. Våra slutsatser är därmed att RS medför att målet om enhetlighet uppfylls, men medför inte ett bättre skydd mot den typ av företagsfallissemang som har inträffat de senaste åren. Huruvida kvaliteten blir högre och jämnare är dock inte lika självklart. På sikt förutsätter vi dock även att övergången till RS medför att kvaliteten successivt förbättras. Utifrån undersökningen kan även slutsatsen dras att revisionsarbetet inte påverkas lika mycket på de stora byråerna som på de mindre. Detta eftersom det är kvalitetsnivån på de mindre byråerna som måste höjas utifrån RS.

Både i undersökningen och i debatten framkommer det, då RS är avsevärt mer detaljerad än vad Revisionsprocessen var, att revisionen kommer att påverkas mest i form av merarbete. Revisorn ska granska och uttala sig om fler områden än tidigare. Enligt respondenterna är de två standarder i RS som väckt störst uppmärksamhet, och som saknar direkt motsvarighet i Revisionsprocessen, RS 570 Fortsatt drift och RS 210 Villkor för revisionsuppdrag. Att göra uttalanden om fortsatt drift kan, för revisorns del, innebära ett merarbete då det krävs en ökad insyn i företagets verksamhet. I RS 210 anges att revisorn och

klienten ska definiera villkoren för revisionsuppdraget, vilket ska dokumenteras i ett uppdragsbrev. Trots att det inte framgår av undersökningen att standarden medför ett merarbete, drar vi ändå slutsatsen att den gör det. Detta eftersom uppdragsbrev måste upprättas i en ökad omfattning jämfört med tidigare.

Även när det gäller påverkan på revisionsarbetet har det betydelse att många ”bör” i Revisionsprocessen har ersatts med ”skall” i RS samt att det, enligt en av experterna, fortfarande finns detaljskillnader som inte har uppmärksammats. Slutsatsen av detta är därmed att RS medför merarbete för alla revisorer oavsett byråstorlek, men att merarbetets omfattning blir större på de mindre byråerna eftersom de inte har haft en ”flytande” övergång till RS.

Sammanfattningsvis påverkas revisionsarbetet av övergången till RS genom att målet om enhetliga revisionsregler uppfylls momentant, medan revisionens kvalitet förbättras successivt. Den stora påverkan på revisionsarbetet består dock inte av ett nytt sätt att arbeta på, undantaget några enstaka områden, utan påverkan består till stor del i att standarderna i RS medför merarbete jämfört med rekommendationerna i Revisionsprocessen. Omfattningen av merarbetet på revisionen skiljer sig dock åt beroende på om det är en större eller mindre byrå.

5.2 Reflektioner

Kapitlet om normer, debatt och teori hade sannolikt kunnat utvecklas något om uppsatsen istället hade skrivits några år efter övergången till RS. Det hade då varit lättare att identifiera de förändringar och den påverkan som RS medför.

För att ha möjlighet att dra generella slutsatser, kring förändringarna av innebörden av god revisions sed och påverkan på revisionsarbetet, kunde de kvalitativa intervjuerna ha kompletterats med en kvantitativ undersökning. Detta eftersom den kvantitativa metoden medför en större möjlighet till att kunna dra generella slutsatser. Möjligen hade vi även kunnat nå ut till revisorer på mindre byråer, t ex i form av en enkät. Vi erbjöd dock de revisorer som kontaktades att endast besvara frågorna skriftligt, vilket de inte hade tid till. Möjligen hade de tagit sig tid att besvara frågor som var av ”ja” eller ”nej” karaktär.

Ett alternativ till att kontakta ett stort antal mindre revisionsbyråer skriftligen hade varit att välja ut ett mindre antal och sedan kontakta dem på ett mer personligt sätt. Möjligen hade detta kunnat medföra en större respons.

5.3 Förslag till fortsatt forskning

Under uppsatsens gång har nya ämnesförslag dykt upp som vi anser att det vore intressant att vidare fördjupa sig i. Exempel på sådana ämnesförslag presenteras nedan.

En intressant utgångspunkt är att göra en undersökning efter det att RS har applicerats på granskningen av årsredovisningar. Då kan man t ex analysera om närvaroplikten i samband med lagerinventering har förändrats eller inte.

Det är även av intresse att om några år vidare fördjupa sig i om revisorer på mindre och större byråer stött på likartade problem eller om det kan skönjas någon skillnad mellan dem. Om, såsom en av experterna menade, även revisorerna på de stora byråerna upplevde större förändringar än vad de trodde vid övergången till RS?

En jämförelse kan göras mellan t ex de nordiska länderna och undersöka i hur pass hög grad de anpassat sig till ISA. Hur långt har Sverige kommit i sitt anpassningsarbete i förhållande till något av de andra nordiska länderna?

I debatten framkommer det att revisionen befaras bli dyrare, mycket p g a en förväntad ökad tidsåtgång. Leder införandet av RS till att revisionen tar längre tid att genomföra än vad arbetet enligt Revisionsprocessen gjorde? Kompenseras denna eventuella ökade tidsåtgång av något annat, såsom t ex förbättrat IT-stöd? Kan revisorerna fakturera sin eventuella ökade tidsåtgång fullt ut på klienterna? Är det någon skillnad mellan mindre och större klienter i dessa fall?

RS 570 Fortsatt drift är en ny och intressant standard, vars praktiska tillämpning är intressant att studera närmare. Det är idag oklart var ”ribban” ska läggas, för att revisorn ska uttala sig negativt i revisionsberättelsen om företagets möjlighet till fortsatt drift. När standarden har tillämpats några år är det därför intressant att t ex göra en fallstudie av några företag, där revisorn har gjort ett negativt uttalande, och undersöka företagets ekonomiska ställning vid den aktuella tidpunkten samt huruvida företaget överlevde minst ett år efter uttalandet.

Källförteckning

Publicerade källor

- Aktiebolagslagen. FARs Samlingsvolym 2004 del I. FAR Förlag.
- Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur.
- Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori -policy och -praxis*. Liber Ekonomi.
- Brännström, Dan (2004) ”Det krävs ökad tydlighet och mer långtgående åtgärder”. *Balans*, Nr 4, 2004, s. 41-42.
- Danielsson, Åke och Larsson, Lars-Gunnar (2004) ”RS utmanar revisorns beteende”. *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.
- Davidson, Bo och Patel, Runa (2003) *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur. 2:a upplagan.
- Denscombe, Martyn (2000) *Forskningshandboken*. Studentlitteratur.
- Egenäs, Lars och Norregårdh, Marie (2001) ”ISA 300 och 400 – planering och intern kontroll”. *Balans*, Nr 4, 2001, s. 33-37.
- Engström, Gunvor (2004) ”FARs generalsekreterare är försiktigt optimistisk”. *Balans*, Nr 2, 2004, s. 25-27.
- Eriksson, Lars Torsten och Wiedersheim-Paul, Finn (2001) *Att utreda, forska och rapportera*. Liber. 7:e upplagan.
- Facts about IFAC, [WWW document] URL
http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf, 2004-11-14.
- Falk, Kari och Åsell, Bo (2000) ”Revisionsbevis”. *Balans*, Nr 10, 2000, s. 41-43.
- Fallenius, Ewa (2003) ”Krav på ISA 2005”. *Balans*, Nr 6-7, 2003, s. 13.
- FAR (1998) *FAR 75 år – en rapsodisk skildring av utvecklingen 1923-98*. FAR Förlag.
- FAR (2004) *FARs revisionsbok 2004*. FAR Förlag.
- Halling, Pernilla (2004) ”Nya revisionsstandarden i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden”. *Balans*, Nr 8-9, 2004, s. 15-16.

- Hjalmarsson, Bo, Falk, Kari och Egenäs, Lars (2002) ”Införande av nya revisionsstandards?”. *Balans*, Nr 11, 2002, s. 12.
- Hjalmarsson, Bo och Torén, Magnus (2001) ”ISA 700 och RevS 700 – Revisionsberättelse”. *Balans*, Nr 6-7, 2001, s. 43-45.
- Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur. 2:a upplagan.
- Holmquist, Bengt (1999) ”ISA – det största projektet i FAR:s historia”. *Balans*, Nr 3, 1999, s. 8-10.
- Holmquist, Bengt och Johansson, Åsa (2001) ”Håkan Thörnholm ska implementera RevS i Sverige”. *Balans*, Nr 12, 2001, s. 41.
- Holmquist, Bengt och Johansson, Åsa, (2003) ”Lanseringen av RS – en stor satsning i branschen”. *Balans*, Nr 1, 2003, s. 45-46.
- Info om FAR: God revisionssed*, [WWW document] URL <http://www.far.se/info.asp?id=6&choice=info>, 31 oktober 2004.
- Information om Revisorsnämnden och dess verksamhet*, [WWW document] URL <http://www.revisorsnamnden.se/infoomrn.htm>, 31 oktober 2004.
- International Auditing and Assurance Standards Board*, [WWW document] URL <http://www.ifac.org/IAASB/>, 6 december 2004.
- Jeppesen, Kim Klarskov (1998) ”Reinventing auditing, redefining consulting and independence” *The European Accounting Review*, Volym 7:3, 1998, s. 517-539.
- Lundahl, Ulf och Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur. 3:e upplagan.
- Markland, Björn (2001) ”Revision över alla gränser”. *Balans*, Nr 8-9, 2001, s. 11-15.
- Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet*, [WWW document] URL http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2003/c_236/c_23620031002sv00020013.pdf, 1 december 2004.
- Nobes, Christsopher och Parker, Robert (2004) *Comparative International Accounting*. Prentice Hall. 8:e upplagan.
- Ohlsson, Göran och Öhman, Peter (2003) ”Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering”. *Balans*, Nr 6-7, 2003, s. 24-26.

- Prop. 1997/98:99 "Aktiebolagets organisation", [WWW document] URL <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/1166>, 15 november 2004.
- Prop. 2000/01:146, "Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet" [WWW document] URL <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/947>, 15 november 2004.
- Revisionsprocessen. FARs Samlingsvolym 2003 del II. FAR Förlag.
- RevU 1005 *Särskilda överväganden vid revision av små företag*. FARs Samlingsvolym 2004 del II. FAR Förlag.
- Rienecker, Lotte och Stray Jörgensen, Peter (2002) *Att skriva en bra uppsats*. Liber.
- RS, Revisionsstandard i Sverige. FARs Samlingsvolym 2004 del II. FAR Förlag.
- Sjölund, Hans (2003) "RS öppnar för nytänkande". *Balans*, Nr 2, 2003, s. 28-30.
- Sjölund, Hans (2003) "Revisorn skall förstå företagets interna kontrollsystem". *Balans*, Nr 3, 2003, s. 29-32.
- SOU, Statens offentliga utredningar (2003) 2003:71, *Internationell redovisning i svenska företag* betänkande av IAS-utredningen, Stockholm, Fritze.
- Svernlöv, Carl och Blomberg, Erik (2003) "Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna". *Balans*, Nr 1, 2003, s. 23-28.
- Torén, Magnus (2004) "RS 570 Fortsatt drift – några reflektioner". *Balans*, Nr 10, 2004, s. 21-25.
- Thurén, Torsten (1986) *Orientering i källkritik. Är det verkligen sant?* Esselte Studium. 2:a upplagan.
- Wong, Peter (2004) "*Challenges and Successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRSs och ISAs*", IFAC.
- Woolf, Emile (1986) *Auditing today*. Prentice-Hall International (UK) Ltd. 3:e upplagan.
- Årsredovisningslagen. FARs Samlingsvolym (2004) del I. FAR Förlag.

Muntliga källor

- Bengtsson, Björn, auktoriserad revisor, Öhrlings PricewaterhouseCoopers.
Personlig intervju den 17 december 2004.

Cederholm, Thomas, auktoriserad revisor, Deloitte. Skriftlig intervju den 13 januari 2005.

Kjellander, Per, godkänd revisor. Ernst & Young. Personlig intervju den 16 december 2004.

Larsson, Lars-Gunnar, sekreterare i FARs revisionskommitté. Skriftlig intervju den 3 januari 2005.

Stålhammar, Christine, auktoriserad revisor, STREB Revision. Personlig intervju den 22 december 2004.

Westberg, Hans, auktoriserad revisor, SET Revision. Personlig intervju den 20 december 2004.

Bilaga 1

Introduktion inför intervjutillfället

Nedan följer en sammanfattning av uppsatsens problemformulering, forskningsfråga och syfte för att kort introducera vårt ämne. Därefter följer de diskussionsfrågor som vi har för avsikt att ta upp under intervjutillfället.

Problemformulering, forskningsfråga och syfte

Det är nu ett par år sedan de stora företagsfallissemangen, som även svärtade ner revisorernas rykte, inträffade. Skandalerna har främst ägt rum i USA, men enstaka fall har även förekommit i Europa. På grund av detta anses det fortfarande finnas ett behov för revisorer att förstärka kvaliteten och enhetligheten i revisionsarbetet. Från och med det revisionsarbete som utförs på finansiella rapporter för räkenskapsåret 2004 ersätts Revisionsprocessen av en ny standard – Revisionsstandard i Sverige (RS). RS bygger på de internationella revisionsstandarderna International Standards on Auditing (ISA).

Kommer implementeringen av ISA, som RS i Sverige, ge en högre och jämnare kvalitet av revisionsarbetet samtidigt som målet om enhetlighet uppfylls? Innebär RS så stora skillnader gentemot Revisionsprocessen i praktiken, eller har revisorerna redan innan utfört sitt revisionsarbete enligt god revisionssed på det sätt som RS förtydligar att arbetet ska utföras? Medför det nya regelverket ett merarbete för revisorerna? Om det blir merarbete, blir det någon skillnad beroende på om det är en stor eller liten klient, respektive på om det är en stor eller liten revisionsbyrå? En intressant frågeställning är därmed hur mycket de nya reglerna påverkar revisionsarbetet.

En av grundtankarna med RS är högre krav på vad som ska göras under revisionsarbetet. Kan de nya revisionsstandarderna medföra en ökad noggrannhet från revisorernas sida, som får till följd att de i större utsträckning kan försäkra sig om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga fel? Tätt knutet till det viktiga väsentlighetsbegreppet är dess samband med revisionsrisk. Hur påverkar de nya revisionsstandarderna riskanalysen? Förändrar de innebörden av god revisionssed på så sätt att vad revisorerna bedömer som väsentligt vid revisionsarbetet förändras, eller genom att riskanalysen förändras? Förändras innebörden av god revisionssed på något annat sätt? En intressant frågeställning är därmed huruvida innebörden av god revisionssed förändras genom övergången från Revisionsprocessen till RS.

Ovanstående problemformulering mynnar ut i uppsatsens forskningsfråga:

Förändras innebörden av god revisionssed och/eller påverkas revisionsarbetet av att RS ersätter Revisionsprocessen som revisionsstandard?

Uppsatsens huvudsyfte är att undersöka huruvida innebörden av god revisionsned förändras genom införandet av de nya revisionsstandarderna, RS. Avsikten är att huvudsakligen undersöka denna eventuella förändring utifrån det viktiga revisionsbegreppet väsentlighet och dess samband med revisionsrisken. Uppsatsens bisyfte är att utröna huruvida revisionsarbetet påverkas av den eventuella förändringen av innebörden av god revisionsned eller om revisionsarbetet påverkas på något annat sätt genom införandet av RS. Avsikten är huvudsakligen att undersöka om denna eventuella påverkan medför att kvaliteten och enhetligheten i revisionen förstärks.

Diskussionsfrågor

1. Förändras det viktiga väsentlighetsbegreppet genom övergången från Revisionsprocessen till RS? Om ja, förändrar detta innebörden av god revisionsned?
2. I en artikel av Hans Sjölund i *Balans* under 2003 ("Revisorn skall förstå företagets interna kontrollsystem". *Balans*, Nr 3, 2003, s. 29-32) anger han att tekniken för att beräkna väsentliga belopp varierar, t ex har Deloitte en gemensam beräkningsmodul, medan Öhrlings PricewaterhouseCoopers överlåter bedömningen till varje enskild revisor. För att upprätthålla en jämn och hög kvalitet vid bedömningen av det viktiga väsentlighetsbegreppet borde tydligare normer fastställas, enligt Sjölund. Anser Ni att tydligare normer borde fastställas för väsentlighetsbegreppet? Hur gör Ni på Er byrå? Hur gör Ni väsentlighetsbedömningar?
3. Förändras riskanalysen genom övergången till RS? Om ja, förändrar detta innebörden av god revisionsned?
4. Anser Ni att övergången till RS förändrar innebörden av den goda revisionsneden på något annat sätt?
5. I Åke Danielssons och Lars-Gunnar Larssons artikel under 2004 ("RS utmanar revisorns beteende". *Balans*, Nr 11, 2004 s. 15-19) talas det bl a om kvalitetshöjning av revisionen. RS är, jämfört med Revisionsprocessen, mycket tydligare i kraven på en revisor, t ex är "skall-punkter" uttryckta med fetstil, likaså är tydligheten större i vägledningen hur revisorn normalt går tillväga för att uppfylla kraven. Det är den ökade tydligheten i RS ska bidra till mer enhetlighet i utförandet av revisionen och till en kvalitetshöjning av revisionen. Bedömer Ni att kvaliteten på revisionsarbetet kommer att bli jämnare och högre utifrån RS? Medför detta att kvaliteten på revision förstärks? Fungerar RS som ett bättre skydd mot "Enron-liknande" skandaler än vad Revisionsprocessen gjorde?
6. Innebär RS ett merarbete för Er? Några skillnader här mellan stora och små klienter respektive mellan stora och små byråer?

7. Påverkas revisionsarbetet av övergången till RS på något annat sätt? I så fall på vilket/vilka sätt?
8. Avslutningsvis – innebär revision i enlighet med RS, gentemot revision i enlighet med Revisionsprocessen, stora skillnader i Ert praktiska arbete, eller inte?

Bilaga 2

Introduktion till intervjufrågorna

Nedan följer en sammanfattning av uppsatsens problemformulering, forskningsfråga och syfte för att kort introducera vårt ämne. Därefter följer de intervjufrågor som vi önskar ställa.

Problemformulering, forskningsfråga och syfte

Det är nu ett par år sedan de stora företagsfallissemangen, som även svärtade ner revisorernas rykte, inträffade. Skandalerna har främst ägt rum i USA, men enstaka fall har även förekommit i Europa. På grund av detta anses det fortfarande finnas ett behov för revisorer att förstärka kvaliteten och enhetligheten i revisionsarbetet. Från och med det revisionsarbete som utförs på finansiella rapporter för räkenskapsåret 2004 ersätts Revisionsprocessen av en ny standard – Revisionsstandard i Sverige (RS). RS bygger på de internationella revisionsstandarderna International Standards on Auditing (ISA).

Kommer implementeringen av ISA, som RS i Sverige, ge en högre och jämnare kvalitet av revisionsarbetet samtidigt som målet om enhetlighet uppfylls? Innebär RS så stora skillnader gentemot Revisionsprocessen i praktiken, eller har revisorerna redan innan utfört sitt revisionsarbete enligt god revisionssed på det sätt som RS förtydligar att arbetet ska utföras? Medför det nya regelverket ett merarbete för revisorerna? Om det blir merarbete, blir det någon skillnad beroende på om det är en stor eller liten klient, respektive på om det är en stor eller liten revisionsbyrå? En intressant frågeställning är därmed hur mycket de nya reglerna påverkar revisionsarbetet.

En av grundtankarna med RS är högre krav på vad som ska göras under revisionsarbetet. Kan de nya revisionsstandarderna medföra en ökad noggrannhet från revisorernas sida, som får till följd att de i större utsträckning försäkras sig om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga fel? Tätt knutet till det viktiga väsentlighetsbegreppet är dess samband med ett annat viktigt begrepp, nämligen revisionsrisk. Hur påverkar de nya revisionsstandarderna riskanalysen? Förändrar de innebörden av god revisionssed på så sätt att vad revisorerna bedömer som väsentligt vid revisionsarbetet förändras, eller genom att riskanalysen förändras? Förändras innebörden av god revisionssed på något annat sätt? En intressant frågeställning är därmed huruvida innebörden av god revisionssed förändras genom övergången från Revisionsprocessen till RS.

Ovanstående problemformulering mynnar ut i uppsatsens forskningsfråga:

Förändras innebörden av god revisionssed och/eller påverkas revisionsarbetet av att RS ersätter Revisionsprocessen som revisionsstandard?

Uppsatsens huvudsyfte är att undersöka huruvida innebörden av god revisionsned förändras genom införandet av de nya revisionsstandarderna, RS. Avsikten är att huvudsakligen undersöka denna eventuella förändring utifrån det viktiga revisionsbegreppet väsentlighet och dess samband med revisionsrisken. Uppsatsens bisyfte är att utröna huruvida revisionsarbetet påverkas av den eventuella förändringen av innebörden av god revisionsned eller om revisionsarbetet påverkas på något annat sätt genom införandet av RS. Avsikten är huvudsakligen att undersöka om denna eventuella påverkan medför att kvaliteten och enhetligheten i revisionen förstärks.

Intervjufrågor

1. Förändras det viktiga väsentlighetsbegreppet genom övergången från Revisionsprocessen till RS? Om ja, förändrar detta innebörden av god revisionsned? Hur, eller på vilket sätt, förändras i så fall innebörden av god revisionsned?
2. I en artikel av Hans Sjölund i *Balans* under 2003 ("Revisorn skall förstå företagets interna kontrollsystem". *Balans*, Nr 3, 2003, s. 29-32) anger han att tekniken för att beräkna väsentliga belopp varierar, t ex har Deloitte en gemensam beräkningsmodul, medan Öhrlings PricewaterhouseCoopers överlåter bedömningen till varje enskild revisor. För att upprätthålla en jämn och hög kvalitet vid bedömningen av det viktiga väsentlighetsbegreppet borde tydligare normer fastställas, enligt Sjölund. Anser Ni att tydligare normer borde fastställas för väsentlighetsbegreppet? Varför/varför inte?
3. Förändras riskanalysen genom övergången till RS? Om ja, förändrar detta innebörden av god revisionsned? Hur, eller på vilket sätt, förändras i så fall innebörden av god revisionsned?
4. Anser Ni att övergången till RS förändrar innebörden av den goda revisionsneden på något annat sätt?
5. I en artikel av Ulf-Johan Olson i *Balans* under 2004 ("Förtydliga och utveckla väsentlighets- och riskanalysen i den kommunala revisionen!"). *Balans*, Nr 10, 2004, s. 42-46) anger författaren att väsentlighets- och riskanalyser uppvisar stora variationer i den kommunala revisionen men att det inom bolagsrevisionen, mycket tack vare FAR, finns en väl utvecklad begreppsapparat och en relativt stor överensstämmelse kring metodiken. Vilken är Er uppfattning? Finns det en väl utvecklad begreppsapparat och en relativt stor överensstämmelse kring metodiken inom bolagsrevisionen?
6. I en artikel av Åke Danielssons och Lars-Gunnar Larssons i *Balans* under 2004 ("RS utmanar revisorns beteende". *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19)

talas det bl a om kvalitetshöjning av revisionen. RS är, jämfört med Revisionsprocessen, mycket tydligare i kraven på en revisor. Tex är "skall-punkter" uttryckta med fetstil, likaså är tydligheten större i vägledningen hur revisorn normalt går tillväga för att uppfylla kraven. Den ökade tydligheten i RS ska bidra till mer enhetlighet i utförandet av revisionen och till en kvalitetshöjning av revisionen. Bedömer Ni att kvaliteten på revisionsarbetet kommer att bli jämnare och högre utifrån RS? Medför detta att kvaliteten på revision förstärks? Fungerar RS som ett bättre skydd mot "Enron-liknande" skandaler än vad Revisionsprocessen gjorde?

7. Innebär RS ett merarbete för revisorerna? Några skillnader här mellan stora och små klienter respektive mellan stora och små byråer?
8. Påverkas revisionsarbetet av övergången till RS på något annat sätt? I så fall på vilket/vilka sätt?