

Examensarbete kandidatnivå

FEKK01

HT 2007



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Revisorns professionalism

– Att se skogen trots alla träd

Författare:

Filippa Grönvall

Therese Johansson

Frida Pettersson

Anna-Karin Sundin

Handledare:

Erling Green

Carl-Michael Unger

Sammanfattning

Examensarbetets titel:	”Revisorns professionalism – Att se skogen trots alla träd”
Seminariedatum:	Den 17 januari 2008
Ämne/Kurs:	FEKK01, Examensarbete kandidatnivå, 15 högskolepoäng
Författare:	Filippa Grönvall, Therese Johansson, Frida Pettersson och Anna-Karin Sundin
Handledare:	Erling Green och Carl-Michael Unger
Fem nyckelord:	Professionalism, risk, datorstödd revisionsmetodik, regelverkens detaljering, kunskapsgenerering
Syfte:	Syftet är att beskriva fem revisorers uppfattning om hur allt mer detaljerade regelverk och standardiserad revisionsmetodik påverkar utrymmet för professionella bedömningar i riskbedömningsprocessen. Vidare ämnar vi diskutera hur regelverken och revisionsmetodiken påverkar individens och organisationens kunskapsgenerering.
Metod:	En kvalitativ metod används med genomförande av semistrukturerade intervjuer med fem revisorer från större och mindre revisionsbyråer i Sverige. Främst har intervjuerna behandlat revisionsmetodikens och de detaljerade regelverkens påverkan på revisorernas professionalism, med riskbedömning som utgångspunkt. Det insamlade empiriska materialet analyseras med grund i teorin.
Teoretiska perspektiv:	Arbetets teori baseras huvudsakligen på tidskrifter, regelverk och branschlitteratur. Dessa behandlar professionalism, risk och väsentlighet, regelverkens detaljering datorstödd revisionsmetodik, och kunskapsgenerering.
Empiri:	Empirin är hämtad från intervjuer med fem revisorer, varav fyra är auktoriserade.
Resultat:	De erfarna revisorerna anser inte att deras professionalism påverkas negativt av regelverkens ökade detaljreglering och den standardiserade revisionsmetodiken, den mindre erfarna revisorn höll dock inte med. Metodiken gynnar både individens och revisionsbyråns kunskapsgenerering.

Abstract

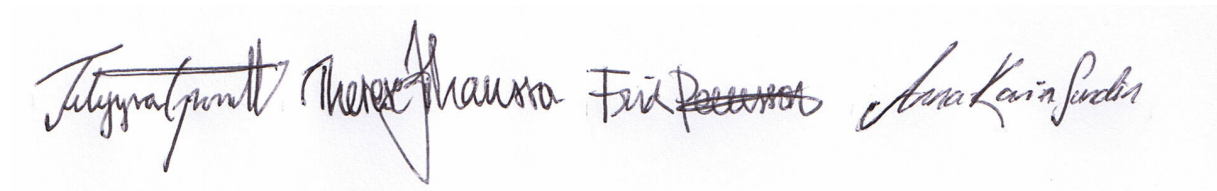
- Title:** “The professionalism of the auditor – to see the woods in spite of all the trees”
- Seminar date:** 17th of January 2008
- Course:** FEKK01, Bachelor Thesis in Business Administration, 15 ECTS
- Authors:** Filippa Grönvall, Therese Johansson, Frida Pettersson and Anna-Karin Sundin
- Advisors:** Erling Green and Carl-Michael Unger
- Keywords:** Professionalism, risk, standardised audit methodology, detailed standards and laws, the knowledge creation process.
- Purpose:** The purpose is to describe five auditors view on how detailed rules, laws and standards affect the space for professional judgment in the risk assessment process. Also, we intend to discuss how rules, laws and standards along with auditing methodology influence the individual and the organizations knowledge creation.
- Methodology:** A qualitative method is being used with the completion of semi-structured interviews with five auditors from larger and smaller accounting firms in Sweden. The interviews mainly concern the effects of the auditing methodology and the detailed rules, laws and standards on the accountants’ professionalism, with the risk assessment process as foundation. The collected empirical information is analyzed based on the theory.
- Theoretical Perspectives:** The theory of the thesis is mainly based on periodicals, rules, laws and standards along with industry literature. The used theories consider professionalism, risk, detailed rules, laws and standards, standardized auditing methodology and knowledge creation.
- Empirical foundation:** The empirical information is collected from the interviews of five auditors, where four of these are chartered accountants.
- Conclusions:** The experienced auditors do not believe that their professionalism is affected in a negative way by the more detailed rules, laws and standards along with the standardized auditing methodology, although the least experienced auditor did not agree on this. The methodology benefits both the individual and the accounting firms’ knowledge creation.

Förord

Under arbetets gång har vi fått möjlighet att träffa många erfarna revisorer, som inte endast hjälpt oss med detta examensarbete utan också gett oss ett ännu större intresse för revision. Vi vill därför tacka alla de respondenter som ställt upp med sin tid och kunskap och därmed gjort detta examensarbete möjligt.

Dessutom vill vi självklart tacka våra två handledare, Erling Green och Carl-Michael Unger, som med sin breda kunskap och sitt genuina intresse gett oss vägledande synpunkter och goda skratt under de senaste tio veckornas arbete.

Den 17 januari, 2008



Filippa Grönvall

Therese Johansson

Frida Pettersson

Anna-Karin Sundin

Förkortningar och definitioner

ABL	Aktiebolagsslagen
Balans	FAR SRS tidskrift
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FAR SRS	Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorssamfundet som har slagits ihop till en gemensam organisation för revisorer i Sverige
FASB	Financial Accounting Standards Board, utvecklar US GAAP
IASB	International Accounting Standards Board, utvecklar IFRS
IFRS	International Financial Reporting Standards, regelverk utvecklat av IASB
ISA	International Standards on Auditing, regelverk utvecklat av International Accounting and Assurance Standards Board (IAASB)
Regelverk	De revisions- och redovisningsrekommendationer, samt lagar som revisorerna påverkas av i sitt arbete
RL	Revisorslagen
RN	Revisorsnämnden
RP	Revisionsprocessen, föregångare till regelverket RS
RS	Revisionsstandard i Sverige, svenskt regelverk framtaget av FAR SRS genom en översättning av ISA
SOX	Sarbanes-Oxley Act, amerikanskt regelverk utvecklat av Public Company Accounting Oversight Board (PCAO)
Standardiserad revisionsmetodik	Datoriserade hjälpmedel så som mallar, checklistor och databaser
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles in the United States, amerikanskt regelverk utvecklat av FASB

Innehållsförteckning

1 INLEDNING.....	9
1.1 BAKGRUND.....	9
1.2 PROBLEMATISERING.....	11
1.2.1 PROBLEMDISKUSSION.....	11
1.2.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	13
1.3 SYFTE.....	13
1.4 DISPOSITION.....	14
2 METOD.....	15
2.1 FÖRESTÄLLNINGSRAM.....	15
2.2 HERMENEUTIK.....	15
2.3 KVALITATIV ANSATS.....	16
2.4 INDUKTIV METOD.....	17
2.5 DESKRIPTIV STUDIE.....	17
2.6 KONTAKT MED RESPONDENTERNA.....	17
2.6.1 KVALITATIVA - SEMISTRUKTURERADE INTERVJUER.....	18
2.6.2 UTFORMANDET AV INTERVJUGUIDE.....	19
2.6.2.1 Intervjuguide.....	20
2.6.3 URVAL.....	23
2.6.4 BORTFALLSANALYS.....	23
2.7 DATAINSAMLING.....	24
2.7.1 INSAMLING AV PRIMÄR DATA.....	24
2.7.2 INSAMLING AV SEKUNDÄR DATA.....	24
2.8 ARBETETS TROVÄRDIGHET.....	25
2.8.1 KRITIK AV PRIMÄRDATA.....	25
2.8.1.1 Validitet.....	25
2.8.1.2 Intervjuareffekt.....	25
2.8.2 KRITIK AV SEKUNDÄRDATA.....	26

3 TEORI.....	28
3.1 ALLMÄNT OM REVISION.....	28
3.1.1 GOD REVISIONSSED	29
3.2 PROFESSIONALISM.....	29
3.2.1 PROFESSIONELLA EGENSKAPER HOS REVISORN	30
3.2.1.1 Hot mot professionalism.....	32
3.2.1.2 Revisorns komplexa situation	32
3.2.1.3 Oberoendet	35
3.3 RISK OCH VÄSENTLIGHET.....	35
3.3.1 RISKBEDÖMNINGSPROCESSEN I TEORIN	35
3.3.2 VÄSENTLIGHET VID REVISION.....	37
3.3.3 RISK VID REVISION	38
3.3.3.1 Revisionsrisk modellen	38
3.3.3.1.1 Kritik mot revisionsriskformeln	40
3.4 REGELVERKENS DETALJERING	41
3.4.1 REGELVERKENS UTVECKLING.....	41
3.4.2 REDOVISNINGSTRADITIONER	44
3.5 STANDARDISERAD OCH DATORSTÖDD REVISIONSMETODIK.....	45
3.5.1 OBJEKTIV FORMALISERING	45
3.5.2 SUBJEKTIVA BEDÖMNINGAR	47
3.5.3 OBJEKTIV FORMALISERING OCH SUBJEKTIVA BEDÖMNINGAR.....	48
3.5.4 METODIKENS INVERKAN	49
3.6 KUNSKAPSGENERERING.....	50
3.6.1 KUNSKAPSDEFINITION	50
3.6.2 NONAKAS KNOWLEDGE CREATION PROCESS	51
3.6.2.1 Kunskapstillgångar	52
3.6.2.2 Ba	53
3.6.2.3 SECI	53

4 EMPIRI.....	56
4.1 PRESENTATION AV EMPIRI OCH RESPONDENTER.....	56
4.2 INTERVJU MED REVISOR A.....	56
4.2.1 PRESENTATION AV REVISORN	56
4.2.2 PROFESSIONALISM OCH KÄNSLA.....	56
4.2.3 RISK OCH VÄSENTLIGHET	57
4.2.4 REGELVERKENS DETALJERING.....	58
4.2.5 STANDARDISERAD OCH DATORSTÖDD REVISIONSMETODIK	59
4.2.6 KUNSKAPSGENERERING.....	60
4.3 INTERVJU MED REVISOR B	62
4.3.1 PRESENTATION AV REVISORN	62
4.3.2 PROFESSIONALISM OCH KÄNSLA.....	62
4.3.3 RISK OCH VÄSENTLIGHET	62
4.3.4 REGELVERKENS DETALJREGLERING	63
4.3.5 STANDARDISERAD OCH DATORSTÖDD REVISIONSMETODIK	64
4.3.6 KUNSKAPSGENERERING.....	65
4.4 INTERVJU MED REVISOR C.....	67
4.4.1 PRESENTATION AV REVISORN	67
4.4.2 PROFESSIONALISM.....	67
4.4.3 RISK OCH VÄSENTLIGHET	67
4.4.4 REGELVERKENS DETALJERING.....	68
4.4.5 STANDARDISERAD OCH DATORSTÖDD REVISIONSMETODIK	68
4.4.6 KUNSKAPSGENERERING.....	69
4.5 INTERVJU MED REVISOR D.....	71
4.5.1 PRESENTATION AV REVISORN	71
4.5.2 PROFESSIONALISM OCH KÄNSLA.....	71
4.5.3 RISK OCH VÄSENTLIGHET	72
4.5.4 REGELVERKENS DETALJERING.....	74
4.5.5 STANDARDISERAD OCH DATORSTÖDD REVISIONSMETODIK	75
4.5.6 KUNSKAPSGENERERING.....	76
4.6 INTERVJU MED REVISOR E.....	78

4.6.1 PRESENTATION AV REVISOR E	78
4.6.2 PROFESSIONALISM OCH KÄNSLA.....	78
4.6.3 RISK OCH VÄSENTLIGHET	78
4.6.4 REGELVERKENS DETALJERING.....	80
4.6.5 STANDARDISERAD OCH DATORSTÖDD REVISIONSMETODIK	80
4.6.7 KUNSKAPSGENERERING.....	82
<u>5 ANALYS</u>	<u>84</u>
5.1 PROFESSIONALISM OCH KÄNSLA	84
5.1.1 SAMMANFATTNING.....	85
5.2 RISK OCH VÄSENTLIGHET.....	86
5.2.1 SAMMANFATTNING.....	88
5.3 REGELVERKENS DETALJERING	88
5.3.1 SAMMANFATTNING.....	91
5.4 STANDARDISERAD OCH DATORSTÖDD REVISIONSMETODIK	91
5.4.1 SAMMANFATTNING.....	97
6.5 KUNSKAPSGENERERING.....	97
6.6.1 SAMMANFATTNING.....	100
<u>6 SLUTSATS</u>	<u>101</u>
6.1 SLUTSATSER	101
6.2 SVAR PÅ FRÅGESTÄLLNINGARNA	102
<u>7 AVSLUTANDE DISKUSSION.....</u>	<u>107</u>
7.1 EGNA REFLEKTIONER	107
7.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING.....	108
<u>KÄLLFÖRTECKNING</u>	<u>110</u>

1 Inledning

I detta inledande kapitel kommer bakgrunden till vårt ämnesval att presenteras. Beskrivningen följs sedan av en diskuterande problematisering, vilken slutligen mynnar ut i examensarbetets frågeställningar och syfte. För att ge läsaren en tydligare bild av examensarbetets struktur avslutas kapitlet med en disposition.

1.1 Bakgrund

”Den granskning som sker är tämligen fyrkantig och på intet sätt tillräcklig för att säkerställa att god revisionssed efterföljs. Man kan rada upp många klassiska fall i Sverige som Gusum, Fermenta och numera även Carnegie som exempel på att de väsentliga frågorna glider genom granskningen medan revisorerna glatt följer sitt utstakade spår. Det pillas i oväsentliga detaljer i förbannelse medan taxametern skenar, och så missar man det som egentligen är av vikt”.¹

Media har under de senaste åren rapporterat om ett flertal stora redovisningsskandaler där revisorerna har fått kritik för att de har lämnat rena revisionsberättelser och undgått att upptäcka falska uppgifter i bolagen. Internationellt sätt står det amerikanska företaget Enron för den största och mest omtalade skandalen, medan Carnegie är ett av de mest aktuella fallen där revisorernas granskning har ifrågasatts i Sverige.

För att upptäcka oegentligheter och fel genomför revisorerna en riskbedömning på varje företag. Det innebär att de bedömer vilka områden som innefattar störst risk för att väsentliga fel och oegentligheter ska påträffas. Det är sedan dessa delar som granskningen fokuseras på.² Att förebygga skandaler likt den på Carnegie gör revisorernas arbete kring riskbedömningen till ett högst aktuellt ämne.

¹ www.di.se. Kommentar på artikel ”Carnegie smäll för KPMG” Sökord: Carnegie, oberoende, revision 07-10-05

² FAR förlag, ”Vad är revision?” 2001

Syftet med den lagstadgade revisionen är att öka trovärdigheten för den ekonomiska information som bolaget lämnar ifrån sig.³ Ett företag har många intressenter, det är viktigt för dem att företagets ställning och resultat redovisas korrekt eftersom de använder den ekonomiska informationen i sitt beslutsfattande. Även ur samhällets perspektiv fyller revisionen en viktig funktion, då den genom att begränsa förekomsten av oegentligheter och fel ökar tilltron och trovärdigheten till näringslivet.⁴ Samhällets och intressenternas förtroende till den reviderade finansiella informationen riskerar att undergrävas om den innehåller oegentligheter och fel trots att en ren revisionsberättelse har lämnats. Detta utgör inte endast ett problem för intressenterna, utan leder i förlängningen även till ett allvarligt problem för hela revisionsbranschen, eftersom revisionsinstitutets berättigande vilar på att det finns ett förtroende för yrkesgruppen.⁵

Redovisnings- och revisionsskandalerna har lett till ett ifrågasättande av revisionsmetodik. Det har blivit allt svårare att få gehör för en metodik baserad enbart på principer. Samtidigt har företagens verksamheter blivit allt mer komplexa vilket ytterligare har missgynnat en principbaserad metodik. Andra faktorer som har bidragit till att driva utvecklingen mot ökad detaljreglering är globaliseringen och bolagens ökade internationella finansiering. Dessa faktorer har skapat krav på en internationell harmonisering av revisionsstandarder och denna utveckling har fått genomslag på revisionsstandarder även i Sverige.⁶

I dagsläget finns ett stort antal examensarbeten på temat oegentligheter och fel, vilka huvudsakligen behandlar revisorns oberoende, förväntningsgapet, ansvarsfördelningen mellan revisor och företagsledning samt anmälningsplikten vid upptäckt av oegentligheter. Däremot finns det mycket få examensarbeten som behandlar revisorns riskbedömningsprocess. Det finns även ett ringa antal examensarbeten som behandlar den ökade detaljrikedomen i regelverken samt användningen av standardiserad revisionsmetodik.⁷ Det är detta kunskapsgap vi strävar efter att fylla.

³ Moberg, "Bolagsrevisorn" 2006

⁴ Prop. 1997/98:99 s 133, Aktiebolagets organisation

⁵ Larsson, "Vad driver och vad hotar", Balans nr 5, 2007

⁶ Danielsson et al, "RS utmanar revisorns beteende", Balans nr 11, 2004

⁷ www.uppsatser.se, www.fek.lu.se. Sökord: riskbedömning, oegentligheter, detaljrikedom, revisionsmetodik 2007-11-10

När vi upptäckte att regelverket Revisionsstandard i Sveriges (RS:s) föregångare Revisionsprocessen (RP) bara var 70 sidor långt, medan RS är 250 sidor, insåg vi hur stora förändringar regelverken faktiskt har genomgått. Vi är inte ensamma om att finna denna utveckling intressant, då ämnet har debatterats flitigt i revisorernas tidsskrift Balans⁸. För att undersöka den standardiserade revisionsmetodikens och detaljrikedomens påverkan kommer vi att använda riskbedömningsprocessen som en plattform. Begränsningen till denna del av processen motiveras med att den ligger till grund för hela den resterande granskningen, och för att den anses innehålla stora inslag av subjektiva och kvalitativa bedömningar.

Vårt arbete resulterar i en studie som kan vara till nytta för de intressenter som vill veta till vilken grad och på vilket sätt revisorns riskbedömningsprocess påverkas av egna bedömningar, kontra bolagets framarbetade revisionsmetodik och detaljerade regelverk. Examensarbetet är även intressant för studenter som funderar på en framtid inom revisionsbranschen, då arbetet ger dem en inblick i hur revisorsyrket går till, samt vilka svårigheter det innefattar. Vi ser även vår studie som ett relevant inlägg i den aktuella debatten om revisorer och deras arbete för att identifiera risker i företag som kan resultera i upptäckten av oegentligheter.

1.2 Problematisering

Efter ovanstående redogörelse av ämnets bakgrund följer nästkommande stycke som syftar till att redogöra för den problematik som finns inom vårt specifika ämnesområde, samt underbygga och formulera de frågeställningar som vi ämnar besvara i detta examensarbete.

1.2.1 Problemdiskussion

*”Hoten mot kvaliteten i revisionsprocessen är främst den ökade användningen av datorstödd revisionsmetodik som skulle kunna leda till att revisionen blir en datorteknisk och mekanisk övning med en sämre koppling till verksamhet och människor. Vidare kan revisionsstandarder, regelverk och metodik som är för mycket föreskrivande leda till risken att revisionen reduceras till att bli och ses som procedurer fria från (svåra) bedömningar”.*⁹

⁸ www.farkomplett.se Sökord regelverk, detaljering 2007-11-10

⁹ Larsson, ”Vad driver och vad hotar”, Balans nr 5, 2007

Citatet sammanfattar en stor del av den problematik som kommer att behandlas i detta arbete. Det pekar på två faktorer, datorstödd revisionsmetodik och ett mer föreskrivande regelverk, som kan påverka revisorns sätt att betrakta och utföra revisionen med en negativ inverkan på revisionskvaliteten. Citatet uttrycker en farhåga att utvecklingen inom revisionsmetodiken begränsar utrymmet för subjektiva bedömningar i revisionen. Den allmänna trenden är att revisionsregelverken blir alltmer detaljrika,¹⁰ och revisionsmetodiken bygger idag i stor utsträckning på standardiserade datorstöd. Om farhågorna är väl grundade bör de även påverka sättet att genomföra riskbedömningsprocessen, en fas där revisorns professionella omdöme anses vara en central del. Underförstått uttrycker citatet att regelverkens och revisionsmetodikens utveckling hotar revisorns professionalism.

Som nämnts ovan har revisionsstandarderna blivit allt mer detaljrika. Det finns två motsatta synsätt på hur revisionsstandarder bör utformas. Det ena synsättet förespråkar standarder som byggs upp kring principer med vägledande text. Det andra synsättet menar att revisionsstandarderna ska byggas upp med hjälp av detaljreglering. Kritiken mot den ökade detaljeringen bygger på flera argument, varav ett är att detaljerade standarder blir längre, mer svåröverskådliga och därmed mindre användarvänliga.¹¹ En detaljreglering kan dessutom innebära att revisorer gör motsatsslut, vilket betyder att det som inte är reglerat anses tillåtet¹². Slutligen anser kritikerna att en detaljreglering av revisionsstandarder innebär att utrymmet för att använda det professionella omdömet i arbetet minskar¹³.

Därmed känns det aktuellt att analysera i vilken utsträckning revisorer anser att riskbedömningen lämnar utrymme för egna bedömningar, med tanke på att både regelverken och revisionsbolagens egna mallar och rutiner blir allt mer detaljerade¹⁴. Det är även intressant att redogöra för hur detta påverkar revisionskvaliteten och kunskapsgenereringen. Problematikeringen mynnar med detta ut i följande problemformuleringar.

¹⁰ Johansson et al, "Uppdrag revision", 2005

¹¹ Danielsson, "RS utmanar revisorns beteende", Balans nr 11, 2004

¹² Prop. 1997/98:99, Aktiebolagets organisation

¹³ Danielsson, "RS utmanar revisorns beteende", Balans nr 11, 2004

¹⁴ Johansson et al, "Uppdrag revision", 2005

1.2.2 Problemformulering

- Hur påverkar detaljstyrda regelverk och standardiserad revisionsmetodik revisorernas professionalism?
- Vilket utrymme har de kvalitativa bedömningarna i en standardiserad och detaljstyrd revision och riskbedömningsprocess?
- Hur tar revisionsbyråerna tillvara på den personliga kunskap och de erfarenheter som revisorerna utvecklar genom sitt arbete?

1.3 Syfte

Syftet är att beskriva fem revisorers uppfattning om hur allt mer detaljerade regelverk och standardiserad revisionsmetodik påverkar utrymmet för professionella bedömningar i riskbedömningsprocessen. Vidare ämnar vi diskutera hur regelverken och revisionsmetodiken påverkar individens och organisationens kunskapsgenerering.

1.4 Disposition

Inledning



Metod



Teori



Empiri



Analys



Slutdiskussion

I detta inledande kapitel ämnar vi ge en beskrivning av vad som kommer behandlas i arbetet samt vilken bakgrund som ligger till grund för vårt ämnesval. Kapitlet kommer slutligen att mynna ut i vår problemformulering och vårt syfte.

I detta kapitel beskrivs de tillvägagångssätt som använts, samtidigt som det redogörs för de val vi gjort, samt hur och varför vi gjort dem.

Kapitlet motiverar och redogör för de relevanta teorier som sedan tillämpas i analysen.

I kapitlet redogör vi för den insamlade empiri som erhållits från de kvalitativa intervjuer vi genomfört som kommer ligga till grund för vår analys.

Materialet i detta kapitel besvarar och uppfyller de frågeställningar och syfte som presenterade i det inledande kapitlet.

Här kommer våra egna tankar kring ämnet presenteras och förslag kommer att ges till vidare studier.

2 Metod

Följande kapitel inleds med en presentation av våra initiala föreställningar om ämnet, samt våra tankar kring de svårigheter som kan påverka arbetsprocessen. Vi avser huvudsakligen att i kapitlet presentera och motivera de metodval vi gjort angående arbetets upplägg och process. Kapitlet kommer sedan att avslutas med en genomgång av de kritiska moment för datainsamling, primär som sekundär, som vi tagit i beaktning vid utförandet.

2.1 Föreställningsram

Vår föreställning om revisorns arbete är framförallt baserad på litteratur i ämnet, eftersom utbildningen inte innehåller praktiska inslag. Detta innebär att vi har viss kunskap om den formella revisionsprocessen, men ingen kunskap om hur det fungerar praktiskt. Vår gemensamma föreställningsram är präglad av att vi läser i stort sätt samma kurser vilket har resulterat i en homogen kunskapsbas. Detta ser vi som en möjlig svaghet som kan leda till avsaknad av andra perspektiv. Vi har därför aktivt ifrågasatt de val och ställningstaganden vi ställts inför under arbetets gång.

Under utbildningen har gästföreläsningar med revisorer förekommit, där vi har fått förstahandsinformation om hur revisorer uppfattar sin yrkesroll. I dessa sammanhang verkar det dock som att personerna strävar efter att marknadsföra sig själva och sin revisionsbyrå snarare än att sanningsenligt redogöra för yrkets kritiska moment. Svårigheter som debatteras flitigt i doktrinen beskrivs på ett oproblematiskt sätt av revisorerna. Detta har för oss bidragit till att vi möjligen har en idealiserad bild av revisorn och det är även möjligt att vi redan identifierar oss med yrkeskåren, vilket kan påverka vårt förhållningssätt genom hela processen.

2.2 Hermeneutik

Hermeneutisk vetenskapsteori ligger till grund för kvalitativ metodteori. Målet är att nå förståelse för hur människor upplever sin situation och omvärld – den sociala verkligheten.

Det hermeneutiska forskningsidealet utgår från att saker och fenomen tolkas av människan och därigenom får innebörd och mening, vilket påverkar människans beslut och handlingar.¹⁵

Revision är en mänsklig och social verksamhet. Revisorns uppgift är att förstå och utvärdera ett företags ekonomiska information, materialiserad i årsredovisningen, för att kunna lämna ett uttalande om dess innehåll. Revisorn måste tolka informationen i årsredovisningen för att den ska få betydelse, och därmed bli mer än bara siffror och bokstäver. Vi anser därför att revision kan tolkas och analyseras som en hermeneutisk verksamhet och att detta synsätt är av betydelse för att förstå hur man tänker under revisionsprocessens gång. Riskbedömningen är en produkt av revisorns tolkning av informationen. Tolkningen styr riskuppfattningen och påverkar revisorns beslut om vad som skall granskas och hur granskningen skall utföras

Enligt hermeneutiken måste fenomenet som studeras förstås utifrån sitt speciella sammanhang¹⁶. Därför krävs en översiktlig helhetsbild av vad revision är och vilken funktion den fyller. Vi har av denna anledning valt att beskriva revisorns situation tämligen ingående i teorin.

2.3 Kvalitativ ansats

Vi avser att använda oss av en kvalitativ ansats för insamling av information till vår empiri. Detta finner vi mest lämpligt för vår studie eftersom frågeställningen syftar till att undersöka hur revisorer förhåller sig till standardiserad datormetodik och ökad detaljreglering.¹⁷ Vi vill huvudsakligen lägga vikt vid det subjektiva och informella i deras arbete, vilket är svårt att mäta och kvantifiera. Därför lämpar sig vår studie inte för utförandet av en kvantitativ undersökning. Vi kommer att dra nytta av den öppenhet som genomsyrar intervjusituationerna som kan leda till att respondenten lämnar ifrån sig nyanserad och detaljerad information inom ämnen de själva finner relevanta för temat.¹⁸ Den kvalitativa ansatsen begränsar sig heller inte, då respondentens val av inriktning under intervjun kommer att sätta standarden för resten av intervjun samt ligga till grund för vår fortsatta analys.¹⁹ Genom att analysera våra

¹⁵ Lundahl et al, "Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer", 1999

¹⁶ Ibid

¹⁷ Ibid

¹⁸ Jacobsen, "Vad, hur och varför?", 2002

¹⁹ Ibid

respondenters svar kommer vi att arbeta för att få en djupare förståelse för deras verklighet och agerande,²⁰ då det krävs att man ser svaren i sitt sammanhang.

Metoden anses vara resurskrävande, och vi har därför begränsat urvalet av respondenter till fem stycken. En av intervjuerna genomfördes via telefon.

2.4 Induktiv metod

Vår studie grundar sig på ett induktivt tillvägagångssätt eftersom utgångspunkten ligger i den empiri vi samlat in genom kvalitativa intervjuer. Tanken med den insamlade empirin är att skapa en bild av hur revisorn arbetar i praktiken, därför passar inte det deduktiva tillvägagångssättet vår studie eftersom denna metod används för att testa en redan befintlig teori.²¹ Genom att använda det induktiva tillvägagångssättet minskar risken att vi går miste om viktig information, eftersom vi inte styrs lika hårt av befintliga teorier eller antaganden.²² Vi är dock medvetna om att det är en omöjlighet för oss att gå in i empiriinsamlingen helt fria från teori, varvid i praktiken snarare kan påstå att vår ansats är blandad.

2.5 Deskriptiv studie

Vårt examensarbete har till syfte att undersöka hur revisorers professionalism påverkas av att regelverken blir mer detaljerade och revisionsmetodikerna allt mer standardiserad, studien har därför ett deskriptivt syfte eftersom vi försöker förklara och skapa förståelse för vårt ämne. Det normativa syftet valdes bort eftersom det utgår från att ett problem har kunnat identifieras, som man sedan ämnar att söka en lösning på.²³

2.6 Kontakt med respondenterna

När vi bestämde oss för hur vi skulle lägga upp våra intervjuer med de valda respondenterna utgick vi även här från den kvalitativa ansatsen, där fokus ska ligga på respondenternas subjektiva reflektioner kring upplevelser och tolkningar av dessa. För att kunna uppfylla vårt syfte enligt denna ansats har vi valt att lägga upp intervjuerna, och tillika empiriinsamlingen, i

²⁰ Lundahl et al, "Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer", 1999

²¹ Artsberg, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2005

²² Jacobsen, "Var, hur och varför?", 2002

²³ Artsberg, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2005

form av personliga intervjuer på revisorernas kontor. Detta för att möjliggöra tillgång till detaljerad information baserad på respondenternas subjektiva upplevelser och uppfattningar. Samtidigt vill vi att informationen ska vara matnyttig, dvs. att det ska finnas utrymme för gallring och sortering av informationen för att sedan kunna utkristallisera vad som är relevant för vårt syfte.

Vi kommer förutom personliga intervjuer att genomföra en telefonintervju, på grund av att respondenten arbetar i Stockholm. Denna metod är enligt oss inte optimal för vårt syfte eftersom risken för misstolkningar ökar samtidigt som viktig information i form av kroppsspråk och övriga reaktioner på frågorna uteblir. Dessa spontana reaktioner kan uppstå då respondenten ställs inför känsliga frågor. Reaktionerna på dessa är av största betydelse för vårt arbete, då vårt syfte kräver att vi tränger in i respondenternas tankegångar och får tillgång till information de kanske ogärna vill lämna ifrån sig. Dock är författaren som genomförde denna telefonintervju bekant med respondenten, vilket vi tror minskar risken för missförstånd och kan även leda till större öppenhet från respondentens sida.

Eftersom delar av intervjufrågorna är av känslig karaktär, har vi beslutat oss för att låta respondenterna vara anonyma. Detta eftersom det i annat fall kan finnas en risk att vissa uttalanden blir utelämnade på grund av rädslan för att säga något olämpligt. Dessutom anser vi att röjandet av revisorernas identiteter inte tillför något till analysen eller bidrar till uppfyllandet av vårt syfte.

2.6.1 Kvalitativa - semistrukturerade intervjuer

Vi har valt att använda oss utav kvalitativa intervjuer vid insamlingen av empiri, eftersom dessa går hand i hand med vald metodansats. Syftet med vårt arbete är inte att uppnå en hög validitet och reliabilitet, utan att belysa olikheter och subjektivitet som framkommer under dialog med våra intervjuobjekt.²⁴ En semi-strukturerad intervju valdes därefter för att tyngden snarare ska ligga på intervjuobjektets egna uppfattningar och tolkningar inom ämnet, än som i en strukturerad intervju, på forskarens egna intressen. Vi ville även att utrymme skulle finnas

²⁴ Bryman et al, "Företagsekonomiska forskningsmetoder", 2003

för följdfrågor, då det ger en ökad flexibilitet och kan leda in intervjun på områden vi annars inte skulle ha kommit in på.²⁵

”Critical incident tekniken” kommer även att utnyttjas, då vi med teman och begrepp kommer att styra intervjun genom att intervjuobjektet via dessa fritt får minnas och redogöra för specifika händelser och exempel från verkligheten.²⁶ Tekniken kommer att användas för att via detaljerade beskrivningar från respondenten gällande specifika händelser, klargöra bidragande orsaker eller förhållanden som lett fram till händelsen i fråga.²⁷

2.6.2 Utformandet av intervjuguide

En intervjuguide definieras av Bryman och Bell som en kort minneslista över de frågeställningar som ska beröras under intervjun.²⁸ Viktigast här är alltså att ställa de frågor som kommer att fånga upp det material vi behöver för att kunna besvara våra frågeställningar och uppfylla vårt syfte.

Vid utformandet av intervjuguiden använde vi oss initialt av de begrepp och teman vi ämnar undersöka djupare i arbetet. Vi lät respondenterna resonera och reflektera kring dessa begrepp genom att ge dem definitioner och sammanhang. De teman vi valt ut som standardsättare för intervjuerna, och även för arbetet, fick respondenterna tycka till om efter att ha läst diverse citat från fack och dagspress som behandlar vårt ämnesområde. Frågorna formulerades med syftet att inte vara ledande eller provocerande, då ämnet kan uppfattas känsligt för respondenterna. Vi delade upp frågorna i fem kategorier, vilka representerar teorikapitlets olika aspekter.

1. Professionalism
2. Risk och väsentlighet
3. Regelverkens detaljering
4. Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik
5. Kunskapsgenerering

²⁵ Bryman et al, ”Företagsekonomiska forskningsmetoder”, 2003

²⁶ Ibid

²⁷ Ibid

²⁸ Bryman et al, ”Företagsekonomiska forskningsmetoder”, 2003

Denna kategorisering ansåg vi underlätta inte bara intervjuerna, utan även arbetet med analysen, därför har denna struktur bevarats genom hela arbetet. Vi anser att texten på detta vis blir bättre strukturerad och således blir det lättare att se den röda tråden. Frågor och möjliga underfrågor formulerades inom respektive kategori, med vissa överlappningar för att inte avslöja uppdelningen för respondenterna, då detta skulle kunna leda till att vi projicerar svar på dem. Vi skickade även ut de frågor till respondenterna som enligt oss kräver genomtänkta och välgrundade svar, samt de frågor som fordrar detaljerade exempel från verkligheten. Citatet som inleder vår problemdiskussion skickades även de ut till respondenterna på förhand, för att få ut så mycket som möjligt av svaren. Vi skickade inte ut alla frågor som presenteras från intervjuguiden nedan, då vissa kräver ett ”övertäckningsmoment”, dvs. att respondenterna är oförberedda på frågan för att inte låsa sig, ge ett inövat svar eller undgå frågan.

2.6.2.1 Intervjuguide

Här bifogas den strukturerade delen av vår intervjuguide. Detta upplägg är till för att ge läsaren en överblick av vad som kommer att behandlas i senare kapitel. Vi inledde varje intervju med att respondenten fick kommentera ett tidigare utskickat citat. Detta för att skapa en förståelse hos respondenten för syftet med vårt arbete. Genom att låta respondenten inleda intervjun med att prata fritt kring ämnet skapades en avspänd intervjusituation.

”Hoten mot kvaliteten i revisionsprocessen är främst den ökade användningen av datorstödd revisionsmetodik som skulle kunna leda till att revisionen blir en datorteknisk och mekanisk övning med en sämre koppling till verksamhet och människor. Vidare kan revisionsstandarder, regelverk och metodik som är för mycket föreskrivande leda till risken att revisionen reduceras till att bli och ses som procedurer fria från (svåra) bedömningar.”²⁹

- Vad anser du om citatet?

²⁹ Larsson, ”Vad driver och vad hotar”, Balans nr 5, 2007

Professionalism

- Vilka egenskaper förknippar du med professionalism?

Risk och väsentlighet

- Hur ser riskbedömningsprocessen ut i praktiken, kan du ge något exempel på en situation där du bedömt risken som alltför hög?
- Hur definierar du väsentlig risk?
- Hur använder du dig av formeln för risk som finns i FARs "Revision – en praktisk beskrivning" ($RR = IR * KR * UR$)³⁰? Vad tillför den?
- Hur skiljer sig riskbedömningen nu jämfört med tidigare?
- Vilket utrymme har de kvalitativa bedömningarna i riskbedömningsprocessen?

Regelverkens detaljering

- Upplever du att detaljrikedomen i regelverken har ökat?
- Hur påverkar ökad detaljrikedom i regelverken utrymmet för egna bedömningar och användandet av erfarenhet och professionalism?
- Vilka för- och nackdelar finns med principbaserade respektive detaljreglerade regelverk? Vilket föredrar du?
- I vilken riktning tror du att regelverken kommer att utvecklas i framtiden?
- Blir revisionsmetodiken mer detaljerad i takt med att regelverken blir det?

³⁰ Revisionsrisk = Inneboende risk * Kontrollrisk * Upptäcktsrisk

Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

”Störst är vinsten när ett företag redan ligger i datorn sedan fjolårets revision. Om inget väsentligt ändrats i företagets verksamhet är det bara att trycka ut ett färdigt arbetsprogram där den granskade revisorn ser exakt vad som behöver göras”³¹

- Vad anser du om citatet?
- I vilken utsträckning används standardiserad och datorstödd revisionsmetodik? Hur ser du på användandet av denna metodik?
- Hur påverkar standardiserade processer utrymmet för egna bedömningar och användandet av erfarenhet och eget omdöme?

Kunskapsgenerering

- Underlättar mallarna möjligheten att lämna ner mer av granskningsarbetet till assistenterna? Om ja, hur påverkas kvaliteten av att bedömningar som tidigare gjordes av erfarna revisorer nu kan göras av assistenter?
- På vilket sätt påverkar datorstödd revisionsmetodik inläringen hos yngre revisorer och hur skiljer sig inlärningsprocessen idag jämfört med för 10- 20 år sedan?
- Hur tar organisationen tillvara på de lärdomar du har fått genom personliga erfarenheter?
- Hur påverkas inläringen av revisorsyrket av mer detaljerade rekommendationer och den standardiserade metodiken?

³¹ Sjögren, ”Expert på burk gör revisorn fri”, Balans nr 11, 1990

2.6.3 Urval

Vi har valt att endast göra intervjuer med revisorer och inte med revisionsbolagens klienter eller intressenter. Valet gjordes eftersom vi kom fram till att det skulle lämpa sig bäst med tanke på vad vi vill ha ut av intervjuerna, samtidigt som vi måste beakta den tidsbegränsning som föreligger. Vi diskuterade inledningsvis även att utföra djupintervjuer med klienter till revisionsbolagen i fråga, för att från två håll kunna angripa problemen. Detta föreföll dock olämpligt då vi ansåg att det kunde finnas en svårighet att få den information vi söker eftersom ämnet är av känslig karaktär. Av denna anledning begränsade vi oss till att endast intervjua revisorer. Dessa har valts ut på underlag av våra befintliga kontaktnät för att öka sannolikheten för en intervju. Vi eftersträvar att inkludera revisorer från såväl större som mindre byråer. Vi tror att en uppslutning från ett vitt spektrum av revisionsbolag ökar chansen att fånga upp skillnader i processen, då större och mindre företag inte arbetar på samma sätt, eller med samma metodik.

Revisorerna valdes dels med hjälp utav bekvämlighetsurval, och dels med snöbollsurval. Vi kontaktade inledningsvis någon vi hade en etablerad kontakt med på företaget som sedan kunde rekommendera oss vidare till personer med rätt kompetens.³² Dessa urvalsmetoder passar väl in med den kvalitativa ansats vårt arbete har, då vi inte ämnar generalisera de resultat vi producerar.

2.6.4 Bortfallsanalys

Vi vidtog redan vid första kontakten åtgärder för att öka chansen att få positiva svar vid förfrågan om intervjutider genom att vara flexibla med tid, plats och möjligheten att vara anonym. Trots dessa åtgärder har det fallit bort ett antal möjliga respondenter i processens första skede. Vi antar att de revisorer vi kontaktat som inte svarat på vår förfrågan har gjort det av tidsbrist snarare än ointresse, även om detta givetvis kan ha varit en bidragande faktor.³³

³² Bryman et al, "Företagsekonomiska forskningsmetoder", 2003

³³ Jacobsen, "Vad, hur och varför?", 2002

2.7 Datainsamling

En blandad datainsamlingsteknik har använts. Primärdata har sammanställts i form av material från de djupintervjuer vi utfört, samtidigt som sekundärdata har samlats in, varav lagtext, metod och teoriböcker har utgjort huvuddelen. Att förena dessa två former av information är viktigt för vårt arbete, eftersom råmaterialet vi får från intervjuerna måste grundas och vidareutvecklas utifrån befintlig teori.

2.7.1 Insamling av primär data

Tyngden i vår studie ligger på den information vi får från respondenterna, vars uppfattning om relationen mellan regelverk, standardiserade processer och professionalitet utgör stoffet i vår empiri, och således grundstenen vi ämnar bygga vår analys på. Den information vi kommer att få genom intervjuerna definieras som primärdata. Eftersom vi har valt att utföra en kvalitativ studie med intervjuer som första datainsamlingsmetod, kommer vi att ha största möjlighet att matcha den information vi får med vårt arbetes syfte och frågeställningar.

För att få så stor variation som möjligt, samt för att kunna belysa hela branschen, har vi valt att intervjua revisorer från både större och mindre byråer. Vi kommer således att genomföra fem stycken djupintervjuer med revisorer från lika många revisionsbolag lokaliserade främst i Skåne, men även i Stockholm.

2.7.2 Insamling av sekundär data

För att underbygga och vidareutveckla vår analys har vi använt oss av sekundärdata i form av bland annat artiklar från FAR SRS tidsskrift Balans, lagtext från FAR volym 1 & 2 samt fack- och studentlitteratur. En kunskapsbas grundat på dessa källor har fungerat som utgångspunkt för både insamlingen av primärdata och för vårt fortsatta arbete med analys och slutdiskussion.

Till en början sökte vi efter relevant litteratur genom att söka på Lunds universitets biblioteksdatabaser elin och LOVISA, samt på andra sökmotorer som Google, med sökord som *revision*, *professionalism*, *riskbedömning* och *revisionsmetodik*. Vi hittade via dessa

sökningar litteratur och vetenskapliga artiklar skrivna inom vårt ämnesområde, genom vilka vi fick vägledning i det fortsatta sökandet efter relevant litteratur.

2.8 Arbetets trovärdighet

Informationen vi har samlat in har kontinuerligt under arbetets gång kritiskt analyserats för att säkerställa kvaliteten i den information som inkluderats i arbetet. Trots detta kritiska synsätt på källor av varierande slag är vi medvetna om att all information på något sätt är influerad av dess författare, och den kontext i vilken denne befinner sig. Därför är kommande stycken på sin plats.

2.8.1 Kritik av primärdata

2.8.1.1 Validitet

Gällande kvalitativa studier, så som vår, har forskare kommit fram till att begreppet validitet kan vara av relevans trots att det vanligtvis associeras till kvantitativa studier. Man betonar huruvida undersökningen är konsekvent i mål och utförande.³⁴

Validiteten delas upp i två kategorier, intern och extern validitet. Vi har i detta arbete uppnått en hög intern validitet genom att anpassa våra intervjufrågor efter valda teorier och frågeställningar, och på detta sätt eliminerat risken att vi studerar någonting vi inte ämnar undersöka. Extern validitet strävar vi inte efter, då vi vill se till de speciella fall och företeelser som framkommer under intervjuerna, snarare än att generalisera våra slutsatser på en större population.

2.8.1.2 Intervjuareffekt

Något vi däremot strävat efter är att informationen vi får vid intervjutillfällena ska vara så trovärdig som möjligt. Intervjuareffekten är ett vanligt förekommande inslag i kvalitativa undersökningar med personliga intervjuer, som beskriver hur informationens tillförlitlighet

³⁴ Bryman, "Samhällsvetenskapliga metoder", 2002

kan påverkas negativt av relationen mellan respondenten och intervjuaren.³⁵ Intervjuobjektet kan reagera på intervjuarens närvaro, och märka vilka svar som önskas och således lämna dessa för att göra intervjuaren nöjd. Men detta var inte vår största farhåga. Det problem vi upplevde var snarare att respondenterna tidvis intog försvarsställning och inte svarade helt ärligt på känsliga frågor, utan svarade istället på ett sätt som målade upp en mer fördelaktig bild av dem själva, deras bolag och professionen som helhet.³⁶ För att förebygga att dessa svar skulle utgöra grunden för vår empiri intervjuade vi även en revisor som precis slutat på en revisionsbyrå. Hennes svar kan antas vara mer fria, och ge empirin mer tillförlitlighet.

I intervjusituationer där en interaktion eftersträvas kan denna effekt dock inte elimineras, utan vi eftersträvar snarare att försöka jämföra vår inverkan under de olika intervjuerna. Detta sker genom att det är samma personer som ställer frågorna, att vara i likartade miljöer under intervjusituationen samt att de mer känsliga frågorna formuleras på ett ödmjukt sätt. Respondenterna skall i största möjliga mån känna att intervjun är en positiv upplevelse, vilket säkrar respondentens vilja till samarbete.

2.8.2 Kritik av sekundärdata

Genom att använda befintliga undersökningar, för andra ändamål, tror vi oss kunna underbygga vår empiri och våra egna resonemang på ett sätt som inte hade varit möjligt med endast egeninsamlad information. Dock uppstår det med den här formen av information ett problem, då vi inte längre har kontroll över den ursprungliga informationskällan.³⁷

Trots att de sekundärdata vi har använt oss av har granskats löpande för att minska risken för opålitlig information, är vi medvetna om att det är här den största risken för bristande tillförlitlighet ligger. Dock har vi varit medvetna om denna risk och varit kräsna i valet av källor genom att primärt inhämta data från kända källor, där väletablerade förlag och tidsskrifter samt erkända författare och ekonomer bidrar till att informationen är tillförlitlig. Vi har även lagt stor vikt vid att källorna är aktuella, detta gäller främst lagtexter och rekommendationer då dessa ständigt är i förändring, samt källor hämtade från internet då dessa bör vara så uppdaterade som möjligt. Gällande böcker och annan publicerad text finner

³⁵ Bryman, "Samhällsvetenskapliga metoder", 2002

³⁶ Jacobsen, "Vad, hur och varför?", 2002

³⁷ Ibid

vi det inte lika relevant att sträva efter samtida källor, då teorier och begrepp inte förändrats över tiden utan kan användas ännu i dag.

3 Teori

Vi har för avsikt att i detta kapitel redogöra för de teorier vi finner relevanta för ämnet och som krävs för att kunna besvara våra frågeställningar och uppfylla vårt syfte. Kapitlet inleds med en kort presentation om revision, som efterföljs av de fem teoridelar som ämnar ligga till grund för vårt analyskapitel. Dessa fem teoridelar behandlar professionalism, risk och väsentlighet, regelverkens detaljering, datorstödd revisionsmetodik och kunskapsgenerering.

3.1 Allmänt om revision

Ursprungligen var revisionens syfte att ge aktieägarna den information de behöver för att hålla sig uppdaterade med verksamheten. Associationsformen aktiebolag, där ägarna inte har något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser, innebär dock att även övriga intressenter som borgenärer, leverantörer, anställda och samhället har ett behov av att den ekonomiska informationen kontrolleras. Revisionens syfte är således att ge trovärdighet åt den ekonomiska information som bolaget lämnar ifrån sig.³⁸

Aktiebolagslagens nionde kapitel behandlar revision i aktiebolag. Det är den tredje paragrafen, första stycket som reglerar den lagstadgade revisionens inriktning och omfattning.

”Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.”³⁹

Med ledning av ABL kan man se att uttrycket ”god revisionsred” är centralt för att avgöra om granskningens omfattning är så ingående och omfattande som lagen kräver. I propositionen ”Aktiebolagets organisation” finns bakgrunden till att lagstiftaren inte har valt att lagfästa innebörden av ”god revisionsred”, utan istället låta revisorsorganisationerna och Revisorsnämnden (RN) fylla uttrycket med innebörd. På så sätt blir dessa organisationers

³⁸ Moberg, ”Bolagsrevision”, 2006

³⁹ ABL 9:3 st. 1 (2005:551)

standarder, rekommendationer och uttalanden en del av lagen. Denna ramlagstiftningsteknik har valts eftersom normer och praxis förändras över tiden och det skulle då krävas att lagen skrivs om och fylls ut. Det är både enklare och mindre tidskrävande att ändra i standarder och rekommendationer än vad det hade varit att skriva om lagtexterna i lagboken. En annan anledning till att inte lagfästa innebörden av uttrycket, är farhågan att revisionen skulle kunna begränsas av detta eftersom regleringen skulle kunna leda till motsatslut.⁴⁰

3.1.1 God revisionsred

Revisorsorganisationerna och RN har stor betydelse för utvecklingen av begreppet ”god revisionsred”. Innebörden av begreppet är ”...de föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna när revision utförs”.⁴¹ Besked om vad som är god revisionsred ges av standarder, rekommendationer och uttalanden ifrån revisorernas branschorganisationer. I Sverige är det RS som reglerar revisionens utförande.⁴²

Enligt 3 § Revisorslagen (RL) har RN, ansvaret för att god revisionsred utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Detta sker genom uttalanden och tillsynsärenden. RN har därigenom ett tolkningsföreträde av innebörden av uttrycket god revisionsred. Av propositionen framgår dock att den slutgiltiga tolkningen av innebörden av god revisionsred i det enskilda fallet är en uppgift för domstolarna att fastställa.⁴³

3.2 Professionalism

I nedanstående stycken kommer begreppet professionalism att diskuteras med hjälp av ett flertal författares definitioner av ordet, med anknytning till vad professionalism innebär för revisorsyrket.

⁴⁰ Prop. 1997/98:99 Aktiebolagets organisation

⁴¹ http://brs.skl.se/brsbibl/kata_documents/doc31079_1.pdf 2008-01-08

⁴² FAR Samlingsvolym 2, 2006

⁴³ Prop. 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

3.2.1 Professionella egenskaper hos revisorn

Paul Montagna listar professionella egenskaper som ligger till grund för hur ordet professionalism definieras och uppnås.⁴⁴ Beroende på till vilken grad dessa egenskaper uppfylls, ökar respektive minskar yrkesgruppens professionalism.⁴⁵

Som underlag för de definitioner vi ämnar få fram av respondenterna i empirikapitlet, listar vi här några av de mest centrala egenskaper Montagna tar upp som grundstenar för professionalism. Utifrån de listade egenskaperna kommer endast de som är direkt tillämpbara på vårt ämne, dvs. revisorskåren, att presenteras.

Den första egenskapen Montagna tar upp är yrkesgruppens samhälleliga värderingar, vilket syftar till att gruppen har en gemensam uppfattning om sin roll i samhället, och tron att professionen bidrar till samhällets nytta. Även att en formaliserad utbildningsprocess och en gemensam kunskapsbas är utvecklad är några av de attribut en professionell yrkesgrupp skall besitta.⁴⁶ För att bli revisor krävs speciell behörighet, vilket kan uppnås genom en kombination av universitetsstudier och yrkeserfarenhet. Detta utgör sedan den gemensamma kunskapsbas som kontinuerligt bättras på genom gemensamma föreställningsramar och rekommendationer för revisorerna att rätta sitt arbete efter.⁴⁷

Ytterligare rekvisit som uppfylls av revisorskåren är det faktum att staten äger rätt att ge ut "licenser" i form av titlarna "Godkänd" respektive "Auktoriserad revisor".⁴⁸ Detta kan ses som en säkerställning av den gemensamma kunskapsbas som diskuterades ovan.

För att kunna utöva yrket på ett professionellt vis har även betydelsen av de personliga kvalifikationerna fått en egen punkt i Montagnas lista. Punkten behandlar huruvida revisorns personliga egenskaper spelar en avgörande roll i yrkesutövandet, varvid revisorns personliga kvalifikationer gällande lämplighet är lagstadgade i Revisorslagen, som uttrycker att revisorn skall vara "redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet".⁴⁹

⁴⁴ Artsberg, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2005

⁴⁵ Ibid

⁴⁶ Ibid

⁴⁷ Ibid

⁴⁸ RL § 3 (1999:1079)

⁴⁹ RL 4§ p 6 (1999:1079)

Den däremot viktigaste egenskapen enligt revisorerna själva⁵⁰ är att följa gemensamma etiska regler, vilket FAR SRS har tagit fasta på och formulerat ett eget yrkesetiskt regelverk.⁵¹ Detta regelverk berör integritet, objektivitet, opartiskhet och självständighet, tystnadsplikt och upplysningsplikt samt kompetens och yrkesutövning. FAR SRS definition av professionalitet återfinns i regel två som behandlar professionellt uppträdande.

*”En medlem skall utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Bestyrkandeuppdrag skall därtill utföras med opartiskhet och självständighet.”*⁵²

Bestyrkande uppdrag beskrivs av FAR SRS som de uppdrag där revisorns slutprodukt består av ett uttalande om den finansiella information som leder till ökat förtroende för denna från företagets intressenter. Ett bestyrkande uppdrag skiljer sig från ett rådgivningsuppdrag, där ingen slutsats lämnas som kan styrka tilltron till företagets finansiella ställning.⁵³

Definitionen trycker på betydelsen av integritet och oberoende som tar sin utgångspunkt i revisorns hederlighet och sanningsenlighet, vilket även återfinns i flera av de andra reglerna. Alla uppdrag ska samtidigt utföras på ett opartiskt och självständigt vis, med speciellt fokus på de uppdrag som behandlas i ovanstående stycke.⁵⁴

Erlingsdottir påpekar, i sin avhandling om revisorer och läkares professionalism, att det individuella självbestämmandet i det löpande arbetet gör arbetet svårt att kontrollera utifrån. Att revisorsyrket är väldigt kunskapsintensivt försvårar övervakningen ytterligare. Begrepp som självstyrning, egenkontroll och självdisciplin brukar betonas för styrning och kontroll, då yrkesutövandet innebär en hög grad av självbestämmande. Självstyrning innebär att själv planera och genomföra sitt arbete. Egenkontroll innebär att göra egna oberoende bedömningar av sitt utförda arbete och agera korrigerande vid problem. Att själv ta ansvar för att följa normer och regler är innebörden av självdisciplin. En förutsättning för dessa individbaserade

⁵⁰ Artsberg, ”Redovisningsteori – policy och – praxis”, 2005

⁵¹ FARs yrkesetiska regler, FARs samlingsvolym 2007 del 2

⁵² FARs samlingsvolym 2007 del 2 s 233

⁵³ FARs yrkesetiska regler, FARs samlingsvolym 2007 del 2

⁵⁴ Ibid

metoder är att samhället litar på att professionen kan leva upp till sin självständiga ställning.⁵⁵ Om revision i allmänhet och riskbedömning i synnerhet innebär en hög grad av individuellt självbestämmande, bör revisorer framhålla att främst individcentrerade styrnings- och kontrollmetoder används.

En profession har definierats med hjälp utav två begrepp som Brante har namngett; det naiva och det cyniska synsättet. Det naiva sättet utgår från att professionen inkluderar människor med speciella kunskaper som utför högt kvalificerade yrken som är oumbärliga för samhället. Enligt detta synsätt drivs de av yrkesetik snarare än av vinstintresse. Det cyniska sättet att tolka professionen utifrån grundas i tron att de yrkesverksamma snarare tar kontroll över uppgifter för att autonomisera dessa till förmån för den egna vinningen.⁵⁶ I vilken utsträckning dessa båda synsätt existerar varierar från person till person, men risken att den cyniska tolkningen förekommer kan inte helt uteslutas då människan antas vara rationell.

3.2.1.1 Hot mot professionalism

Det inledande kapitlet avslöjar syftet med arbetet, dvs. att beskriva hur detaljerade regelverk och standardiserad revisionsmetodik påverkar utrymmet för professionella bedömningar i riskbedömningsprocessen. För att kunna uppfylla vårt syfte ämnar vi att här kortfattat redogöra för de hot mot professionalism som redan är vedertagna.

Revisorer verkar i en miljö där de är placerade i mitten, omringade av klienter, intressenter, revisionsbolag och revisorsprofessionen. Det är just dessa relationer med revisorns intressenter som kan komma att skada yrkets professionalism. För att fullt ut förstå revisorns komplexa situation och de inneboende intressekonflikter som föreligger anser vi följande genomgång vara essentiell.

3.2.1.2 Revisorns komplexa situation

Revisorn arbetar både för sin klient och indirekt även för företagets intressenter eftersom de ser revisorns arbete som en form av kvalitetssäkring av företagets finansiella information.

⁵⁵ Erlingsdottir et al, "Att trola med kvalitetssäkring", 2006

⁵⁶ Ibid

Denna situation kan innebära en komplicerad balansgång som ytterligare försvårar det objektiva förhållningssättet som en revisor måste besitta.

Företag är enligt lag redovisningsskyldiga, och de redovisningsberättigade intressenterna förväntar sig att de granskade årsboksluten uppvisar tillförlitlig information om företagets finansiella ställning. Av praktiska skäl kan inte revisorerna granska 100 procent av all redovisningsinformation i ett företag, utan måste prioritera vilket leder till att intressenterna även får ta del av information som inte har kvalitetssäkrats.⁵⁷

Revisorerna blir även påverkade från andra håll. Revisorns arbetsgivare, dvs. revisionsbyrån, är ett bra exempel. För att göra karriär krävs det att man främjar byråns intressen och uppvisar lönsamhet.⁵⁸

Revisorsprofessionen är en annan part som utövar påtryckningar. De kräver att allmängiltiga riktlinjer följs för att revisorn ska kunna bli upptagen som fullvärdig medlem. Revisorerna förväntas göra sitt bästa för att samhällsaffärens ska fungera. De måste agera korrekt för att inte försämra yrkeskårens anseende hos allmänheten. Att ha förtroende hos folket och i media är av stor vikt.⁵⁹

I en genomgång av revisorernas situation kan man utläsa två tydliga inriktningar: ”Samhällsaffärer” och ”Affärer i samhället”. Samhällsaffären är främst mellan intressenterna, revisorn och professionen. Det handlar om att förtroendet för revisorerna som yrkeskår ska behållas intakt. Affärer i samhället innebär att revisorn på samma gång ska arbeta för att dra in pengar till sin byrå. I grund och botten strävar revisionsbyråerna efter att tjäna pengar precis som vilket annat vinstdrivande företag som helst. Dessa två inriktningar måste balanseras när både revisorprofessionens samhällsintresse och revisionsbyråernas affärsintresse skall tillgodoses.⁶⁰

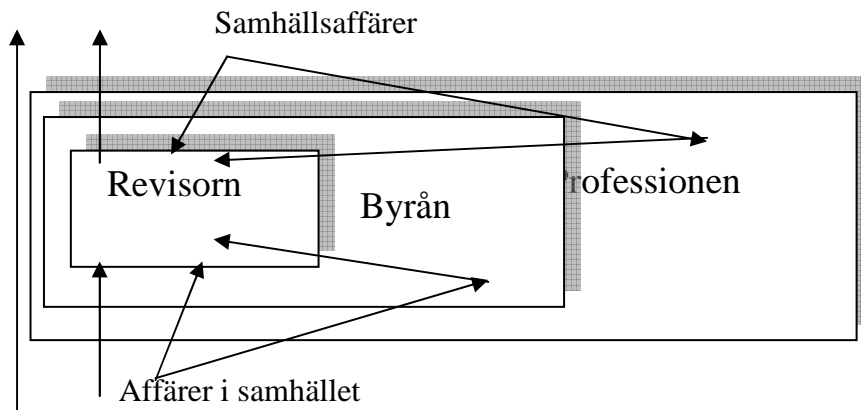
⁵⁷ Johansson et al, ”Uppdrag revision”, 2005

⁵⁸ Ibid

⁵⁹ Ibid

⁶⁰ Ibid

Intressenter



Företag

Figur 3.1 Revisorns komplexa situation⁶¹

För att förklara det problematiska förhållandet som råder mellan revisorer och deras klienter ur ett ekonomiskt perspektiv kan man utgå ifrån den ekonomiska incitamentsmodellen. Utgångspunkten i modellen är att revisorn handlar ekonomiskt rationellt vilket innebär att vilja åstadkomma bästa möjliga resultat. Följaktligen har revisorer incitament att vinstmaximera sina uppdrag.⁶²

I revisorslagen befästs stor vikt vid att revisorn måste befinna sig i en oberoende och objektiv ställning gentemot sina klienter för att kunna utföra en god revision.⁶³ Genom att beakta de intressen som ger bästa ekonomiska resultat föreligger risk att revisorn agerar i motsatt riktning till vad lagtexten föreskriver, dvs. att låta egna intressen gå före vad som är relevant för uppdraget.⁶⁴

Att prioritera vinstmaximering, behållandet av enskilda uppdrag samt förvärvandet av nya klienter kan ses som kortsiktiga ekonomiska incitament. För att trygga sin framtida försörjning måste revisorerna även se sitt ekonomiska intresse ur ett långsiktigt perspektiv,

⁶¹ Johansson et al, "Uppdrag revision", 2005

⁶² Diamant, "Revisorns Oberoende", 2004

⁶³ RL 20 § (1999:1079)

⁶⁴ Diamant, "Revisors oberoende", 2005

vilket kan ses som ett motstående incitament som verkar för att revisorerna ska agera enligt god revisionssed.⁶⁵

3.2.1.3 Oberoendet

Att vara oberoende är en av de viktigaste egenskaperna som fordras av en revisor för att uppnå kvalitet i revisionen. Oberoendet är en av revisionsyrkets hörnstenar eftersom det är nödvändigt för att uppfylla syftet med revisionen, att ge trovärdighet åt den ekonomiska information som bolaget lämnar ifrån sig. Ett oberoende förhållningssätt gentemot sin klient är även nödvändigt för att kunna genomföra en bra riskbedömning då det krävs ett objektivt synsätt för att kunna göra dessa bedömningar på ett opartiskt sätt. Ofta anges revisorns ovan nämnda komplexa situation, samt kravet på att tjäna pengar på sin klient som vanliga hot mot oberoendet.⁶⁶

Intressenterna ska kunna lita på att granskningen sker utan inverkan från för uppdraget ovidkommande förhållanden eller relationer. För att garantera en objektiv granskning har olika hinder mot att vara revisor i ett företag lagstadgats, en revisor får till exempel inte ha ett ekonomiskt självintresse så som aktier i bolaget de reviderar.⁶⁷

3.3 Risk och väsentlighet

3.3.1 Riskbedömningsprocessen i teorin

Varje revision ska inledas med en företagsanalys, dvs. en analys av företaget utifrån dess unika förhållanden. Målet är att få förståelse för verksamheten och interna förhållanden så som ekonomifunktioner och styrsystem, men även att bli påläst om externa förhållanden, till exempel rådande konkurrenssituation, samt marknaden och branschen som helhet. Information till företagsanalysen erhålls bland annat från företagsledning, marknadsundersökningar och branschorganisationer. En väl genomförd företagsanalys är viktig för den fortsatta planeringen av revisionen, dvs. att revisorn vet vilka områden som innefattar störst risk för att väsentliga fel påträffas, då det är dessa delar som sedan kommer

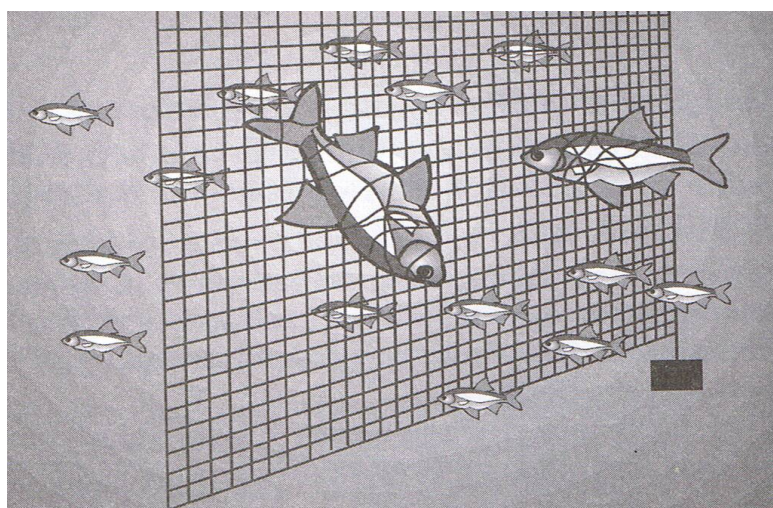
⁶⁵ Diamant, "Revisors oberoende", 2004

⁶⁶ Moberg, "Bolagsrevisorn", 2006

⁶⁷ Ibid

att prioriteras vid granskningen.⁶⁸ Om detta inte bedöms redan vid planeringsstadiet är det lätt att fel områden granskas och att viktiga områden glöms bort. Målet är att använda sig av de mest effektiva granskningsmetoderna där användandet av riskbedömningen underlättar möjligheten att hitta väsentliga fel.⁶⁹

Efter företagsanalysen skriver revisorn en granskningsplan. Denna plan anger bl.a. vilka områden granskningen ska fokuseras på, vilka granskningsmetoder som skall användas och hur omfattande arbetet skall bli. Revisionen utförs sedan efter ett arbetsprogram och efter hand växer en dokumentation fram. Instruktionerna för arbetet är dock inte skrivet i sten utan kan omarbetas efterhand om t.ex. ny information kommer fram.⁷⁰



Figur 3.2 "Revision som fisknät"⁷¹

"Att göra en granskningsplan är som att välja rätt fisknät. Maskorna måste vara lagom stora för den fisk man vill fånga. Är de för stora eller nätet trasigt kan väsentliga fel slinka igenom. Är maskorna för små fångas även sådana små avvikelser som är ointressanta. Det blir dyrt fiskafänge – en onödigt dyr revision."⁷²

⁶⁸ FAR förlag, "Vad är revision?", 2001

⁶⁹ FAR förlag, "Revision, en praktisk beskrivning", 2006

⁷⁰ FAR förlag, "Vad är revision?", 2001

⁷¹ Ibid

⁷² FAR förlag, "Vad är revision?" s 20, 2001

Granskningen görs olika beroende på hur företaget ser ut, gemensamt är att den koncentreras till de delar där risken för väsentliga fel är störst. Därefter bestäms vilka metoder som skall användas för de olika områdena, till sist avgörs vilka granskningsåtgärder som kommer att behövas, det gäller att få fram ett underlag bra nog för att kunna göra ett uttalande i revisionsberättelsen. Arbetsprogrammet är individuellt för varje företag, men frågeformulär och checklistor kan användas som grundval. Grad av detaljreglering i arbetsprogrammet bestäms utifrån hur rutinerade och kunniga medarbetarna är.⁷³

Riskanalyser görs ofta med datorbaserade bedömningshjälpmedel. Med datorns hjälp kan revisorn enkelt kontrollera stora mängder information och göra stickprovsurval. Målet med hela riskbedömnings- och granskningsprocessen är att revisorn ska göra en revisionsberättelse med uttalanden om företagets årsredovisning och förvaltning.⁷⁴

3.3.2 Väsentlighet vid revision

Vid genomförandet av en revision ska revisorn beakta väsentlighet och det samband detta begrepp har med revisionsrisk.⁷⁵ Väsentlighet definieras nedan enligt RS 320 p 3.

”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. Väsentligheten är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara av värde.”

Revisorn beaktar väsentlighet i samband med bestämmandet av granskningsåtgärder och dess upplägg samt bedömandet av effekten av felaktiga uppgifter. Vid revisionsplanens utformning fastställer revisorn vad han anser vara en acceptabel väsentlighetsnivå för att upptäcka felaktiga uppgifter. Denna väsentlighetsbedömning görs utefter revisorns professionella omdöme och gäller årsredovisningen, enskilda saldon, grupper av bokföringsposter och tilläggsupplysningar. Bedömningen sker därmed på flera nivåer vilket skapar en möjlighet för

⁷³ FAR förlag, ”Vad är revision?”, 2001

⁷⁴ Ibid

⁷⁵ RS 320, Väsentlighet vid revision, Fars samlingsvolym 2006

revisorn att välja de granskningsåtgärder som förväntas minska revisionsrisken och bli så pass låg att den anses acceptabel.⁷⁶

Revisorer använder sig ofta av minimibelopp eller väsentlighetstal för att kunna urskilja de poster som bör granskas noggrannare. Dessa fastställs individuellt för varje företag, och gäller både för räkenskaperna som helhet och enskilda balansposter. Stora belopp som kan påverka årsredovisningen och därmed kunna ge fel budskap till intressenter ska granskas mer noggrant än mindre belopp. Det finns också en skillnad i vad som anses som ett väsentligt belopp i ett litet och i ett stort företag. Revisorn använder sitt professionella omdöme för att urskilja vad som är väsentligt.⁷⁷

3.3.3 Risk vid revision

Syftet med revision är som nämnts tidigare att skapa trovärdighet åt lämnad information från ett granskat bolag, därmed fås förståelse för varför det är av stor vikt att bedöma huruvida det finns en risk att revisorn gör ett uttalande som är oriktigt, dvs. att ett ”oren” årsredovisning blir en ”ren” rapport. Denna så kallade revisionsrisk ska revisorn bedöma genom att använda sig av sitt professionella omdöme och därefter utarbeta åtgärder för att granska och säkerställa att denna risk hamnar på en så pass låg nivå att den anses acceptabel. Revisionsrisken består av tre komponenter; inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. I revisionens planeringsstadium bedömer revisorn storleken på kontrollrisken tillsammans med den inneboende risken för att därmed kunna bestämma en skälig upptäcktsrisk som kan accepteras för räkenskapspåståendena.⁷⁸

3.3.3.1 Revisionsrisk modellen

Den inneboende risken är att det blir fel i redovisningen på grund av den verksamhet som företaget bedriver, informationen är alltså redan felaktig innan den blir provad i interna kontroller. Detta kan exempelvis bero på att ett företag har invecklade förhållanden som skapar en svårighet att värdera tillgångar och skulder. Även komplicerade och ovanliga

⁷⁶ RS 320, Väsentlighet vid revision, Fars samlingsvolym 2006

⁷⁷ FAR förlag, ”Revision, en praktisk beskrivning”, 2006

⁷⁸ RS 400, Riskbedömning och intern kontroll, Fars samlingsvolym 2006

transaktioner samt attraktiva tillgångar som är stöldbegärliga bidrar till att denna risk blir högre.⁷⁹ När det gäller bedömningen av den inneboende risken finns det ett antal olika faktorer som revisorn ska granska med hjälp av sitt professionella omdöme, exempelvis värdera företagsledningens integritet samt dess kunskap och erfarenhet, risken för förlust och förskingring av tillgångar och utförande av ovanliga eller komplicerade transaktioner.⁸⁰

Kontrollrisken varierar beroende på hur väl företagets interna kontrollsystem fungerar. Med kontrollrisken menas att det finns felaktiga uppgifter av väsentlig art som inte förhindras eller upptäcks och korrigeras med hjälp av redovisningssystem och interna kontroller. Ett system för intern kontroll innebär de riktlinjer och rutiner som införts för att verksamheten ska skötas på ett effektivt sätt och därmed minska risken för fel. Dock kan aldrig systemen bli helt kontrollriskfria eftersom det finns inneboende begränsningar i dessa som exempelvis kostnadskrav och kringgående av kontroller med missbrukningssyfte. Kontrollrisken bedöms som hög i de fall revisorn inte kan hitta interna kontroller som med sannolikhet skulle upptäcka och rätta väsentliga felaktigheter.⁸¹

Upptäcktsrisk är den risk som finns för att en revisors granskningsåtgärder inte upptäcker väsentliga fel. Denna risk regleras därmed av hur omfattande och noggrant revisionen utförs, vilket i sin tur påverkas av bedömningen av kombinationen kontrollrisk och inneboende risk. Detta eftersom dessa influeras av den granskning som genomförs för att minska upptäcktsrisken och därmed revisionsrisken till en acceptabelt låg nivå. Upptäcktsrisken går inte att reducera till noll, även om granskning skulle ske till hundra procent finns en risk att fel inte uppdagas.⁸²

Dessa olika risktyper och deras samband kan beskrivas med revisionsriskformeln och med en tabell som båda försöker påvisa samma relation:

$$\mathbf{I_R * K_R * U_R = R_R} \quad ^{83}$$

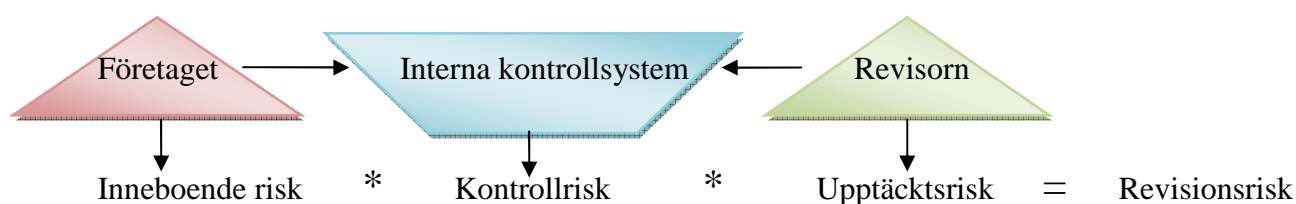
⁷⁹ FAR Förlag, "Revision, en praktisk beskrivning" 2006

⁸⁰ RS 400, Riskbedömning och intern kontroll, Fars samlingsvolym 2006

⁸¹ Ibid

⁸² Ibid

⁸³ Inneboende risk * Kontrollrisk * Upptäcktsrisk = Revisionsrisk



Figur 3.3 Revisionsriskformelns komponenter⁸⁴

Tabellen visar hur den nivå på upptäcktsrisk som anses godtagbar kan variera baserat på den bedömning som görs av inneboende risk och kontrollrisk. Det inramade området i tabellen avser upptäcktsrisk.⁸⁵

		Revisorns bedömning av kontrollrisk		
		Hög	Medium	Låg
Revisorns bedömning av inneboende risk	Hög	Lägst	Lägre	Medium
	Medium	Lägre	Medium	Högre
	Låg	Medium	Högre	Högst

Figur 3.4 Sambandet över de olika riskerna⁸⁶

Det finns ett omvänt samband, mellan upptäcktsrisk och kombinationen av inneboende risk och kontrollrisk. Om de två sistnämnda är höga krävs det att upptäcktsrisken är på en acceptabelt låg nivå för att därmed kunna minska revisionsrisken till en acceptabelt låg nivå. Om den omvända situationen råder, dvs. att den inneboende risken och kontrollrisken är låga, är det möjligt att acceptera en högre upptäcktsrisk och ändå kunna minska revisionsrisken till en acceptabelt låg nivå.⁸⁷

3.3.3.1.1 Kritik mot revisionsriskformeln

Det är diskutabelt i vilken utsträckning alla de ovan nämnda riskbegreppen, som binds samman i revisionsriskformeln, är nödvändiga för att göra en meningsfull riskbedömning. I en debattartikel i tidningen Balans, påpekar en blivande godkänd revisor, att det i företagsekonomi finns en förkärlek till modeller och matematiska formler. En modells syfte

⁸⁴ Konstruerad av författarna

⁸⁵ RS 400, Fars Samlingsvolym 2007, bilaga

⁸⁶ Ibid

⁸⁷ RS 400 Riskbedömning och intern kontroll, Fars samlingsvolym 2006

ska vara att förklara verkligheten genom att förenkla komplicerade, verkliga förhållanden, men det matematiska risksambandet snarare komplicerar något som är enklare att förstå intuitivt. Dessutom ifrågasätts revisionsriskformelns praktiska betydelse.⁸⁸

Kritiken bemöts med att revisionsriskmodellens fördel är att dess struktur åskådliggör revisorns tankemönster för att bedöma risken för fel med syftet att utforma granskningen. RS 400 och modellens matematiska utformning kan dock leda till att revisionsrisken upplevs som resultatet av en matematisk och teknisk övning. Vidare anges detta vara ett allmänt problem vid användandet av mallar och modeller, vars syfte och funktion måste förstås för att anpassas till det verkliga enskilda fallet.⁸⁹

”... om det professionella omdömet inte är i högsätet när en modell, mall eller ett exempel ska föras över från sitt illustrativa sammanhäng och tillämpas på och anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet kan dessa verktyg i revisorns vardag lätt övergå till otyg i samma vardag.”⁹⁰

3.4 Regelverkens detaljering

Revisionsbranschen och dess regelverk har både i Sverige och internationellt utvecklats mycket över tiden.⁹¹ För att förstå i vilken riktning utvecklingen går, vad det beror på samt hur Sveriges redovisningsstandarder påverkas av de internationella trenderna avser vi att delge några viktiga delar av den utveckling som har skett. Även några av de orsaker som ligger bakom att utvecklingen skett åt olika håll bland olika länder beskrivs och förklaras nedan.

3.4.1 Regelverkens utveckling

I början på 1970-talet påbörjades utvecklingen mot en internationell harmonisering av redovisningsnormerna.⁹² Men det var först 2001 som International Accounting Standards Board (IASB) bildades, de har som uppgift att ta fram redovisningsstandarden International

⁸⁸ Deutschman, ”Risk med för många risker”. Balans nr 2, 2007

⁸⁹ Larsson, ”Revisorns riskbedömning och användningen av mallar”, Balans nr 4, 2007

⁹⁰ Ibid

⁹¹ Precht, ”Revisorerna ska coacha företagen”, Balans nr 5, 2007

⁹² Buisman, ”Blir IFRS globalt redovisningsspråk?”, Balans nr 4, 2007

Financial Reporting Standards (IFRS). Numera finns det ett hundratal länder världen över som kräver eller accepterar att noterade bolag redovisar enligt dessa regler.⁹³ Från och med 2005 är det IFRS som noterade företag i Sverige är förpliktade att använda vid upprättandet av koncernredovisning.⁹⁴ IFRS konkreta tillämpning kan skifta mycket beroende på företagets egen situation, vilket gör att regelverket anses vara tämligen principbaserat.⁹⁵

Globalt är nu IFRS och den amerikanska motsvarigheten Generally Accepted Accounting Principles in the United States (US GAAP) de två största redovisningsspråken. Dock anses US GAAP vara mycket mer regelbaserat än IFRS. Ett konverteringsarbete har påbörjats mellan IASB och Financial Accounting Standards Board (FASB), utvecklarna av US GAAP. Målet är att dessa två redovisningsspråk ska vara likställda 2009.⁹⁶

”Debatten om konvergensen mellan IFRS och US GAAP underblåses av uppfattningen att IFRS är principbaserat och US GAAP regelbaserat. US GAAPs storlek, dess komplexa struktur och hierarkin inom regelverket underbygger denna slutsats.”⁹⁷

Under konvergensarbetet har många detaljer i US GAAP förts in i IFRS. Vilket av regelverken som slutligen kommer att ta överhand får framtiden utvisa.⁹⁸

En omständighet som har lett till förändringar inom redovisningsnormerna är de företagsfallissemang som ägt rum i modern tid,⁹⁹ varje ny kris har blivit en upprinnelse till vidare revideringar av lagar, rekommendationer och normer.¹⁰⁰ Enron och andra redovisningsskandaler bidrog till att amerikanerna 2002, i ett försök att återställa investerarnas förtroende, införde lagstiftningen Sarbanes- Oxley Act (SOX).¹⁰¹ Lagen berör även svenska bolag som är noterade på någon amerikansk börs, t.ex. Electrolux, Swedish

⁹³ <http://www.ey.com> 2007-12-20

⁹⁴ FAR Förlag, ”Internationell redovisningsstandard i Sverige”, 2007

⁹⁵ Marton, ”En ny redovisningsvärld?”, Balans nr 5, 2007

⁹⁶ Buisman, ”Blir IFRS globalt redovisningsspråk?” Balans nr 4, 2007

⁹⁷ Ibid

⁹⁸ Ibid

⁹⁹ Danielsson et al, ”RS utmanar revisorns beteende”, Balans nr 11, 2004

¹⁰⁰ Johansson et al, ”Uppdrag revision”, 2005

¹⁰¹ ”Enrons fall gav dyr SOX – som blivit billigare!”, Balans nr 6-7 2006

Match och TeliaSonera.¹⁰² SOX är en väldigt detaljrik lagstiftning med mycket formalia, varje process beskrivs ingående.¹⁰³

Redovisningen i Sverige påverkas starkt av de internationella tendenserna, vilket bl.a. beror på att den följer handeln och kapitalet. Trenden mot ökad detaljrikedom i regelsystemen kan också delvis förklaras med att komplexiteten i företagets verksamhet och transaktioner har ökat.¹⁰⁴ Andra viktiga pådrivare är den ökade globaliseringen och företagets allt mer tilltagande internationella finansiering.¹⁰⁵

En annan del av förändringarna är att Sverige ingick i EES-avtalet med EU 1994. Det innebar att vi nu blev tvungna att anpassa vår lagstiftning i enlighet med de riktlinjer som har förhandlats fram mellan EU:s dåvarande medlemmar, den svenska lagstiftningen började således anpassas till europarätten. Ett exempel på en förändring inom redovisningsområdet är att begreppet ”rättvisande bild” har införts som princip bredvid begreppet ”god redovisningssed”.¹⁰⁶ Den generella utvecklingen inom EU är att basen i revisionsmetodikerna ska vara internationellt accepterade revisionsstandarder.¹⁰⁷

I Sverige sker revision sedan den 1 januari 2004 enligt regelverket RS, innan dess var den gällande rekommendationen RP. Växlingen mellan dessa två regelverk har sitt ursprung i att FAR¹⁰⁸ började revidera RP i riktning mot International Standards on Auditing (ISA). Historiskt var ISA principbaserat men började för några år sedan att bli både längre och mer svåröverskådlig.¹⁰⁹

Processen med att omarbete RP i riktning mot ISA startades för att komplettera det svenska regelverket och hålla det aktualiserat med de internationella revisionsstandarderna. RP var från början kortfattad och lämnade således mycket stor plats för användandet av revisorernas professionella omdöme. ISA var däremot desto längre, samt mycket mer komplext och

¹⁰² Precht, ”Ändrade arbetssätt med Sarbanes– Oxley Act”, Balans nr 5, 2005

¹⁰³ Ibid

¹⁰⁴ Buisman, ”Blir IFRS globalt redovisningsspråk?”, Balans nr 4, 2007

¹⁰⁵ Danielsson et al, ”RS utmanar revisorns beteende”, Balans nr 11, 2004

¹⁰⁶ Artsberg, ”Redovisningsteori – policy och – praxis”, 2005

¹⁰⁷ Danielsson et al, ”RS utmanar revisorns beteende”, Balans nr 11, 2004

¹⁰⁸ Branschorganisation för revisorer i Sverige

¹⁰⁹ Danielsson et al, ”RS utmanar revisorns beteende”, Balans nr 11, 2004

detaljreglerat. I utveckling mot ISA vållade strukturen på RP svårigheter. Detta ledde till att FAR 1998 fattades ett beslut om att istället översätta ISA, göra vissa kompletteringar och använda det som standard för den lagstiftade revisionen i Sverige. Slutresultatet blev RS, ett betydligt mer reglerande och deskriptivt regelverk än RP.¹¹⁰

3.4.2 Redovisningstraditioner

Inom den internationella redovisningen finns det två redovisningstraditioner, en anglosaxisk och en kontinental. Dessa traditioner påverkar utformningen av normer och standarder. Den anglosaxiska traditionen finns i bland annat USA, Storbritannien, Irland och Holland, vilket påverkar utformandet av FASB:s regelverk. Medan IASB i sin tur ligger närmare den kontinentala traditionen där de västeuropeiska länderna återfinns med ovan nämnda undantag.¹¹¹

Den anglosaxiska redovisningen är betydligt mer lagbunden när det gäller värderingsfrågor. I de kontinentala länderna har värderingsfrågor oftast inte reglerats i form av ”riktiga” värden. Civillagstiftningen har ofta bistått med högsta tillåtna tillgångsvärden och skattelagstiftningen har i sin tur fastställt lägsta tillåtna värde. Dessa båda lagstiftningar har alltså lämnat plats för ett spelrum, skattemässiga reservationer som legat inom dessa ramar har således betraktats som korrekta eftersom de ”stämmer med lagen”. Detta har lett till att i de kontinentala länderna¹¹² har det ofta varit skattereglerna som har styrt värderingarna i redovisningen.¹¹³

En orsak till att redovisningen har utvecklats åt olika håll är skillnader på ägarstrukturen i de större företagen, dvs. om de finansieras med medel från stat, bank eller aktiemarknaden.¹¹⁴ I de anglosaxiska länderna¹¹⁵ har företagen i större omfattning varit börsnoterade, med andra ord ägts av aktieägare. Eftersom aktieägarna inte har tillgång till den interna informationen måste de förlita sig på den externa redovisningen. Ett sätt att göra denna information mer

¹¹⁰ Danielsson et al, ”RS utmanar revisorns beteende”, Balans nr 11, 2004

¹¹¹ Smith, ”Redovisningens språk”, 2000

¹¹² Syftar på länder med kontinental redovisningstradition

¹¹³ Smith, ”Redovisningens språk”, 2000

¹¹⁴ Artsberg, ”Redovisningsteori – policy och – praxis”, 2005

¹¹⁵ Syftar på länder med anglosaxisk redovisningstradition

trovärdig är att låta revisorer kvalitetssäkra den. Detta är ett skäl till att revisorerna har fått en jämförelsevis starkare ställning i länder med anglosaxisk tradition.¹¹⁶

I de anglosaxiska länderna har det jämförelsevis inte funnits samma samband mellan redovisning och beskattning. Frikopplade värderingsregler har varit gällande. Detta har lett till att redovisningen på ett bättre sätt har kunnat tillfredsställa intressenternas krav på information. Revisionsbyråerna i de anglosaxiska länderna har dock mer frekvent blivit skadeståndsskyldiga när de, enligt domstol, har godkänt bristfällig redovisning. Detta har gett revisorsprofessionen incitament att upprätta ett regelverk utformat för att skydda både sig själva och sina klienter, vilket har gynnat utvecklingen av de detaljerade standarderna.¹¹⁷

3.5 Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

Här presenteras två skilda synsätt angående metoden revisorer ska använda sig av för att bedriva sitt arbete. Teorin om revisionsmetodik är användbar för att förstå hur revisorn identifierar och hanterar risker. Revisionsmetodik är också en viktig pusselbit för att skapa förståelse för revisorers kunskapsgenerering.

Stötefrågan i revisionsmetodikdebatten gäller vilken grad av formaliserad struktur revisionsprocessen skall ha för att en effektiv och kvalitetsinriktad revision ska uppnås. Under 80-talet började datorer och statistiska metoder att användas allt mer i revisionen. Debatten som då blossade upp, och som fortfarande är aktuell, benämns ”Structure vs. Judgement” eller på svenska ”objektiv formalisering kontra subjektiva bedömningar”. Den behandlar datorers kontra mänskliga revisorers förmåga att utföra revision. Debatten belyser revisionens dubbelbottnade natur, att revisionsverksamhet utgår från den enskilde revisorns erfarenhet och kunskap, samtidigt som den i stor omfattning styrs av riktlinjer och regler.¹¹⁸

3.5.1 Objektiv formalisering

Inriktningen mot objektiv formalisering (structure) förespråkar en systematisk och förutbestämd revisionsprocess som bygger på manualer och datorstöd. Konkreta exempel på vad en strukturerad revisionsmetodik kan innehålla är expertsystem för beslutshjälp,

¹¹⁶ Smith, ”Redovisningens språk”, 2000

¹¹⁷ Ibid

¹¹⁸ Öhman, ”Revisorers perspektiv på revision”, 2004

förutbestämda granskningsplaner, checklistor, standardiserade kontrollfrågeformulär för kvalitetskontroll och statistiska metoder som t.ex. kan användas för att göra urval vid stickprov.¹¹⁹

Bristen med en fullständigt omdömesbaserad revision ansågs vara att revisorer gjorde olika bedömningar med utgångspunkt i likartade beslutsunderlag. Revisionens kvalitet skulle därmed förbättras med en formaliserad revisionsprocess och stödfunktioner för att standardisera bedömningarna.¹²⁰

Cushing & Loebbecke förespråkar en strukturerad revisionsmetodik. De definierar en strukturerad revisionsmetodik som ett systematiskt sätt att ta itu med revisionen genom ett fastställt logiskt tillvägagångssätt avseende beslut och dokumentation med hjälp av omfattande och integrerade revisionsprogram och verktyg. Dessa hjälper revisorn att utföra revisionen. En strukturerad revisionsmetodik är systematisk, då den ser hela revisionsprocessen som en serie logiska steg, vilket kan visualiseras som en flödeskarta. Revisionsprogram är omfattande då de täcker hela förloppet från den initiala kontakten med en blivande klient till utfärdandet av revisionsberättelsen. Verktygen är integrerade då resultaten från ett verktyg kan användas av andra verktyg senare i revisionen.¹²¹

I Cushing & Loebbeckes välkända och frekvent refererade¹²² studie klassificerades revisionsbyråer efter grad av struktur i revisionsmetodik. Resultaten visade att en mer strukturerad metodik var på frammarsch. De två främsta argumenten som framhölls för en högre grad av struktur var kostnadseffektivitet och den ökade möjligheten att kontrollera att revisionen utförs enligt regelverket. Drivkrafterna bakom en mer strukturerad revisionsmetodik är enligt Cushing & Loebbecke många. En hårdnande konkurrenssituation i revisionsbranschen skapar incitament för lägre revisionsarvoden, vilket kan ske genom standardisering. En ökad juridisk reglering av redovisning och revision gör att revisorns ansvar definieras tydligare och misslyckas revisorn att ta detta ansvar ökar skadeståndsriskerna.

¹¹⁹ Cushing et al, "Comparison of audit methodologies of large accounting firms", Studies in Accounting Research, No 26, 1986

¹²⁰ Öhman, "Revisorerers perspektiv på revision", 2004

¹²¹ Cushing et al, "Comparison of audit methodologies of large accounting firms", Studies in Accounting Research, No 26, 1986

¹²² Omnämnd hos Francis, "Auditing, hermeneutics, subjectivity" Accounting, Organizations and Society Vol 19 No3, 1996 och Power, Michael K., "Auditing and the production of legitimacy", Accounting, Organizations and Society, 2003, Vol 28 m.fl.

Argumentet är här att revisorn genom en strukturerad revisionsmetodik kan synliggöra revisionen för en utomstående genom att skapa ett ”spår” av revisionen med hjälp av dokumentation. Därmed kan revisorn visa att han inte varit vårdslös. En mer komplex teknologi för att hantera information, samt att ekonomin generellt blir alltmer komplex nämns också som drivkrafter.¹²³ Trots att Cushing & Loebbeckes studie är 20 år gammal anser vi att den fortfarande är relevant då de omvärldsfaktorer den presenterar som drivkrafter bakom en strukturerad revisionsmetodik fortfarande är aktuella.

3.5.2 Subjektiva bedömningar

Den motsatta inriktningen benämns som subjektiva bedömningar (judgement), och betonar revisorns förmåga att med hjälp av sin personliga erfarenhet tolka och sammanväga aspekter i en unik revisionssituation, för att göra självständiga bedömningar.¹²⁴

Francis menar att förståelsen för revision som en hermeneutisk verksamhet har deformerats genom uppkomsten av en pseudovetenskaplig, teknisk revision. Uppfattningen om att revisionen är omdömesbaserad har delvis ersatts med tillit till en mycket strukturerad revisionsmetodik. Resultatet är att revisionen inte längre känner sig själv som en hermeneutisk verksamhet, vilket i förlängningen innebär att revisorer kan förlora förmågan att föra moraliska och kritiska resonemang i sin yrkesutövning och därmed sin moraliska inverkan. Poängen är inte att revisionsmetodiken var bättre förr, utan att revisorns förmåga att förstå vad som är ”god revision” genom praktiskt, etiskt resonerande, undergrävs genom det mekaniska utövandet.¹²⁵

Kritiken mot den strukturerade revisionsmetodiken är att revisioner inte är så homogena att de kan dra nytta av en hög grad av standardiserad struktur. Man bör därför inte ha en formaliserad, standardiserad och förutbestämd föreställning om revisionsprocessen och proceduren för insamlingen av revisionsbevis. Med en strukturerad metodik riskerar revisionens mål att färdigställa en på förhand utstakad procedur som inte är anpassad till situationen. Revisorns mentala inställning till granskningen kan i värsta fall bli att följa det utstakade spåret, som att bocka av checklistor och andra liknande moment, istället för att

¹²³ Cushing et al “*Comparison of audit methodologies of large accounting firms*”, Studies in Accounting Research No 26, 1986

¹²⁴ Öhman, “*Revisorers perspektiv på revision*”, 2004

¹²⁵ Francis, “*Auditing, hermeneutics, subjectivity*” Accounting, Organizations and Society Vol 19 No 3, 1994

koncentrera sig på och bedöma den underliggande frågan. Judgement-förespråkarna menar att en strukturerad metodik gör att revisionen kan liknas vid en mekanisk process, där revisorn är en passiv kugge i maskineriet. Revisorn blir ett verktyg för att uppfylla revisionsmålet, vilket är att färdigställa det förutbestämda granskningsprogrammet. Strukturerad revisionsmetodik har också en tendens att ge en granskning som utmynnar i mätbara revisionsbevis och skapandet av själva dokumentationen blir i värsta fall viktigare än att utföra själva granskningen.¹²⁶

Detta kan kontrasteras mot ett hermeneutiskt synsätt, där vad som ska granskas, hur granskningen ska utföras, och till och med revisionens mål, endast kan framträda genom att revisorn tolkar den aktuella situationen. Revisorn som social varelse och hans subjektiva bedömningar hamnar i centrum.¹²⁷

Drivkraften bakom den objektiva formaliseringen av revisionsprocessen är enligt Francis att det hermeneutiska synsättet strider mot vår samtida, naturvetenskapliga kultur. Om vår samtida kultur värdesätter vetenskap, teknik och rationalitet, är det inte konstigt att den samhällsvetenskapliga yrkesutövningen, som revision är en del av, anammar såväl den naturvetenskapliga retoriken som dess arbetsmetoder. Anpassningen av metoden mot standardisering och att följa riktlinjer är ett sätt att legitimera revisionens existens och skydda revisionen från samhällskritik.¹²⁸

Francis påpekar dock att det inte finns ett enkelt motpolsförhållande mellan struktur och bedömningar. All revisionsmetodik måste innehålla inslag av både struktur och bedömningar. Struktur ersätter inte bedömningarna helt, utan istället styr strukturen bedömningarna i en viss riktning. Bedömningarna finns alltid närvarande, även om revisionsprocessen har en hög grad av struktur, men de är maskerade som vetenskapliga och objektiva. I förlängningen blir revisorn inte längre medveten om de subjektiva inslaget, vilket begränsar revisorns genuina förståelse för och förmåga att reflektera över sin yrkesutövning.

3.5.3 Objektiv formalisering och subjektiva bedömningar

¹²⁶ Francis, "Auditing, hermeneutics, subjectivity" *Accounting, Organizations and Society* Vol 19 No 3, 1994

¹²⁷ Ibid

¹²⁸ Ibid

Det har med tiden gjorts ansatser att balansera de båda metodinriktningarna, istället för att ställa dem mot varandra. Flera forskare har påtalat att både inslag av struktur och eget omdöme är nödvändigt för revisorers arbete. Det intressanta, enligt detta synsätt, är inte om det är bäst att enbart följa en fast struktur eller ge all frihet till revisorns omdöme, utan vilket utrymme de båda inriktningarna ges i förhållande till varandra.¹²⁹ Revisorn måste hålla sig inom de lönsamhetsmässiga och legala ramarna, men personliga ställningstaganden och intuition är en komponent i revisionen innanför denna ram. Det finns därmed ett utrymme innanför ramen där bedömningar är tillåtna och utrymmet begränsas med en högre grad av struktur.¹³⁰

3.5.4 Metodikens inverkan

Francis framhåller att en hög grad av struktur gör revisionsprocessen statisk då den inte automatiskt anpassar sig till omvärldsförändringar, eftersom revisorn inte reflekterar och resonerar kring utförandet av revisionen utan följer en förutbestämd mall.¹³¹

En högre grad av struktur och tillit till tekniska hjälpmedel innebär också en deprofessionalisering¹³² av revisorskåren. Definitionen av professionalism ovan innebär ett yrkesmässigt självbestämmande på individnivå, som består av att den enskilde yrkesutövaren har ett utrymme för egna bedömningar i det löpande arbetet. Just detta utrymme begränsas av en ökad struktur.

Dirsmith & Haskins har undersökt hur revisionsbyråers metodik påverkar bedömningen av klientens inneboende risk. Deras studie gav ett tydligt resultat. Revisionsbyråer med en metodik innehållande en hög grad av struktur koncentrerar sig på ett fåtal givna riskfaktorer, knutna i första hand till incitamentsstrukturen hos klienten. En metodik med lägre grad av struktur innebär att hänsyn tas till mer kvalitativa riskfaktorer över ett bredare spektra, som sammanvägs till en total bedömning av den inneboende risken. Detta ansågs ge en

¹²⁹ Carpenter et al, "Materiality judgements and audit firm culture" Accounting, Organizations and Society Vol 19 No 4, 1994 och Eklöv, "Auditability as interface: negotiation and signification of intangibles" School of Business Research Reports, Stockholm University, no 2001:09

¹³⁰ Öhman, "Revisorers perspektiv på revision", 2004

¹³¹ Francis, "Auditing, hermeneutics, subjectivity" Accounting, Organizations and Society Vol 19 No3, 1994

¹³² Begreppsutveckling: minskning av professionalism

fullständigare riskuppfattning och en revision bättre anpassad till klientens ekonomiska verklighet.¹³³

3.6 Kunskapsgenerering

Att kunna ta tillvara på den kunskap som genereras från specifika projekt, samarbeten eller från individers erfarenhet är en stor konkurrensfördel för företag i alla branscher, men särskilt viktigt för kunskapsintensiva företag. Revisionsbolag tillhör dessa, då huvuddelen av företagets resurser är knutna till de anställdas personliga kompetens – inte till företaget. Därför är det viktigt att företaget har metoder för att överföra individers personliga kunskap till andra individer och till företaget som helhet.

3.6.1 Kunskapsdefinition

I följande stycke och således även genomgående i vårt arbete tolkar begreppet i enlighet med Nonaka, Toyama och Konnos interpretation, nämligen att kunskap är den information som genom tolkning blir kunskap i en dynamisk process skapad genom social interaktion mellan individer eller organisationer.¹³⁴ Kunskap kräver enligt denna tolkning en kontext för att utvecklas från information till kunskap, vilket betyder att kunskap först skapas när man tolkar informationen till någonting användbart för en viss situation eller händelse.¹³⁵

Det finns två former av kunskap som båda krävs för att kunskap ska kunna genereras; tyst och explicit kunskap.¹³⁶ Explicit kunskap kan lagras och överföras från innehavaren till andra individer och organisationer genom att förkroppsliga den i data så som formler, mallar och dokument.¹³⁷ Tyst kunskap i sin tur är den personliga kunskap som ligger dold i individen som härstammar från erfarenhet, subjektiva insikter, intuition och känsla, och är därför svår att formalisera och kommunicera.¹³⁸ Figuren nedan visar hur kunskap finns uppdelad i

¹³³ Dirsmith et al, "Inherent risk assessment and audit firm technology: a contrast in world theories" Accounting, Organizations and Society Vol 16 No1, 1991

¹³⁴ Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

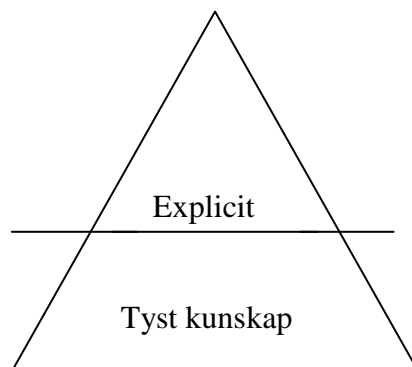
¹³⁵ Ibid

¹³⁶ Grant, "Contemporary strategy analysis", 2005

¹³⁷ http://www.12manage.com/methods_nonaka_seci_sv.html 2007-12-18

¹³⁸ Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation" Long Range Planning vol 33nr 1 2000

individer och därav även i organisationer. Den explicita kunskapen är den visuella kunskap som finns dokumenterad för alla att ta del av, medan den tysta kunskapen ligger dold i individens känsla, erfarenhet eller förmåga att göra professionella bedömningar.



Figur 3.5 Isbergsmetafor för explicit och tyst kunskap¹³⁹

För att undersöka hur denna tysta kunskap tillvaratas och växer i revisionsbolagen har vi valt att använda oss utav Nonakas kunskapsskapande spiral, eftersom denna belyser de problemområden vi finner relevanta för vårt arbete i form av hur personlig kunskap tillvaratas av organisationen för att komplettera den kunskap som tillhandahålls genom detaljerad revisionsmetodik och regelverk.

3.6.2 Nonakas Knowledge Creation Process

För att kunskap ska kunna skapas i en organisation krävs det att dessa två former av kunskap interagerar med varandra.¹⁴⁰ Denna interaktion beskrivs i Nonakas kunskapsskapande modell som består av tre delar.¹⁴¹

1. Kunskapstillgångar
2. Ba
3. SECI

¹³⁹ Konstruerad av författarna, för att påvisa förhållandet mellan den tysta och explicita kunskapen hos en individ eller organisation

¹⁴⁰ Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

¹⁴¹ <http://www.tlinc.com/artic1129.htm> 2007-12-18

Genom en kombination av dessa tre delar skapas kunskap dynamiskt i organisationen. Nedan följer en redogörelse för var och en av dessa delar där vi valt att gå djupare in på SECI, eftersom denna del av modellen utgör processen för själva kunskapsgenereringen, vilken även ligger i fokus för vår analys.

3.6.2.1 Kunskapstillgångar

Ett företags kunskapstillgångar utgör den bas som kunskapsgenereringen ska baseras på, och på den plats och tid i vilken detta ska ske.¹⁴² Kunskapstillgångar definieras som företagsspecifika resurser som är outhärliga för företagets framgång.¹⁴³ Dessa tillgångar krävs för att stegen i SECI modellen för kunskapsgenerering ska kunna ta plats, och de kan placeras i en utav fyra kategorier.

Experiential, kommunicerar den tysta kunskapen genom erfarenhetsutbyte mellan individer i organisationen. Det kan handla om "Know-how" och kompetens som lagrats i de anställda efter flera år inom yrket. Den här typen av kunskapstillgång är svår att utbyta och utvärdera eftersom den är just tyst. Det är därför nödvändigt för varje företag att bygga upp egna experimentella kunskapstillgångar som konkurrensfördelar.¹⁴⁴

Routine, den tysta kunskap som förkroppsligas i handling och praktik, och på så sätt blir explicit. Den här typen av tillgång överförs genom upprepning av handlingar eller studerande av tankemönster.

Systematic, den här kategorin beskriver den kunskap som paketerar den explicita kunskapen i form av teknologier, mallar och databaser, vilket även är den enklaste formen av kunskapstillgångar att överlåta eftersom den är visuell.

Conceptual, yttrar sig genom att den explicita kunskapen visar sig i form av symboler och språk, baserade på individernas uppfattningar.¹⁴⁵

¹⁴² Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

¹⁴³ <http://www.tlinc.com/artic1129.htm> 2007-12-18

¹⁴⁴ Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

¹⁴⁵ Ibid

Experiential Tyst kunskap som delas genom gemensamma erfarenheter	Conceptual Explicit kunskap som artikuleras genom symboler, märken och språk
Routine Tyst kunskap blir till handling genom rutiner	Systematic Explicit kunskap systematiseras i form av dokument, mallar och databaser

Figur 3.6 Fyra kategorier av kunskapsstillgångar¹⁴⁶

3.6.2.2 Ba

Ba syftar till det gemensamma sammanhang i vilket organisationens medlemmar verkar och interagerar.¹⁴⁷ Ordet har ännu inte funnit någon översättning, då det inte existerar en bra formering av de två orden "place and space" som uttrycket betyder på japanska.¹⁴⁸ Ba trycker på betydelsen av miljö för kunskapsgenerering, då individer inte anses kunna skapa kunskap oberoende av miljön de befinner sig i. Denna miljö är som översättningen kungör en kombination av tid och plats, den ena eller den andra, alternativt båda två samtidigt. Ba är således den kontext i vilken information blir kunskap, som sedan delas och används av individer. Ett exempel kan vara det kontorslandskap man arbetar i, teamet man arbetar tillsammans med eller delade ideal.¹⁴⁹

3.6.2.3 SECI

SECI har fått sitt namn av de fyra steg i kunskapskapandet som den är uppbyggd av. Första steget kallas Socialisation, här skapas den tysta kunskapen genom interaktion mellan individer. Detta kan ske genom informella möten, lärling – mästare förhållanden eller teamarbete.¹⁵⁰ Ett problem som har uppmärksamats med lärling - mästare förhållanden är att

¹⁴⁶ Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

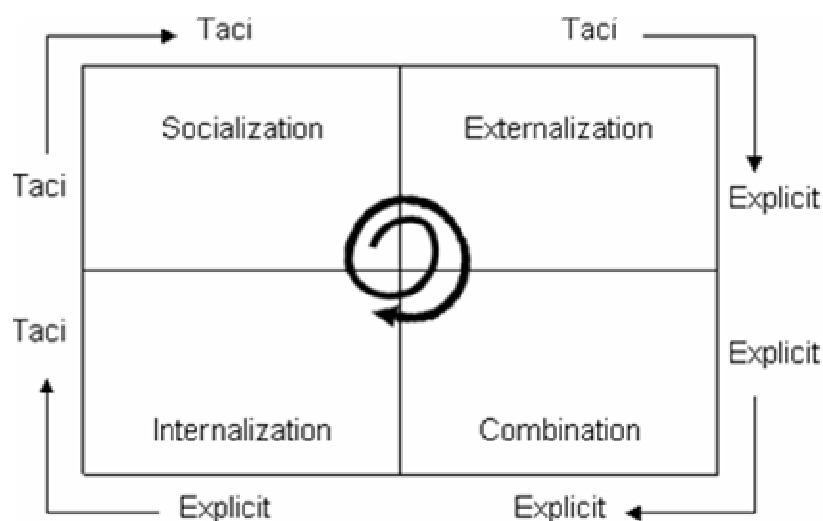
¹⁴⁷ <http://www.tlinc.com/artic1129.htm> 2007-12-18

¹⁴⁸ Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

¹⁴⁹ Ibid

¹⁵⁰ Ibid

arbetsättet kan ta tid från den egentliga uppgiften och därför bortprioriteras.¹⁵¹ Socialisation-fasen då kunskap skapas i individen följs av Externalization. Här uttalas den tysta kunskapen och blir på så sätt explicit. Detta leder till att andra kan ta del av kunskapen genom dialoger, diskussioner samt genom att dokumentera vad man vet och kan.¹⁵² Den tredje fasen benämns Combination, och syftar till att konvertera explicit kunskap till ny explicit kunskap genom att kombinera dessa med varandra, modifiera eller finslipa dem. Detta leder till att ny kunskap genereras som blir mer komplex genom att kunskap samlas in från olika håll för att tillsammans skapa en ny helhet.¹⁵³ Slutligen skall kunskapen internaliseras, från explicit tillbaka till tyst kunskap. Den ska gå tillbaka till individnivå genom inläring av den explicita kunskap som genererades i föregående fas, (Learning by doing) för att sedan kunna initiera ännu en kunskapsskapande spiral i organisationen, vertikal eller horisontell.¹⁵⁴



Figur 3.7 Nonakas SECI Modell.¹⁵⁵ Taci står för tyst kunskap

Modellen för kunskapsskapande inleds med att företaget definierar sina företagsspecifika kunskapstillgångar som man genom de fyra faserna i SECI- matrisen tar till sig och modifierar. På så sätt sker att inläring på både individ- och organisationsnivå. Kunskapen går från att skapas i enskilda individer till att uttryckas så att den tysta kunskapen blir explicit för

¹⁵¹ Rolf, "Personlig kunskap och kulturförmedlingens villkor", Forskning om utbildning nr 2, 1990

¹⁵² http://www.12manage.com/methods_nonaka_seci_sv.html 2007-12-18

¹⁵³ Nonaka et al, "SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

¹⁵⁴ Ibid

¹⁵⁵ http://www.12manage.com/methods_nonaka_seci_sv.html 2007-12-18

andra individer. De tar del av detta genom modifiering och sammansättning av explicit kunskap från olika individer och skapar ny explicit kunskap för organisationen att dra nytta av. Denna nya kunskap ska sedan internaliseras i varje individ för att på så sätt möjliggöra ännu en kunskapsskapande spiral i organisationen.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Nonaka et al, "*SECI, Ba and Leadership: a unified model of knowledge creation*", Long Range Planning vol 33nr 1 2000

4 Empiri

Kapitlet redogör för den insamlade empirin och presenteras i form av en lättöverskådlig sammanställning. Varje respondent presenteras var för sig och deras svar är insorterade under våra fem ämnesområden: professionalism, risk och väsentlighet, regelverkens detaljering, standardiserad revisionsmetodik och kunskapsgenerering.

4.1 Presentation av empiri och respondenter

Att presentera empirin genom att redogöra för varje respondent för sig föreföll mest fördelaktigt för läsarens förståelse då svaren sätts i sin rätta kontext. Materialet är precis som teorikapitlet indelat i fem områden för att upprätthålla struktur. Respondenterna är anonyma eftersom deras identiteter inte skulle tillföra arbetet någonting, samtidigt som anonymitet kan leda till mer uppriktiga svar. Detta är i synnerhet viktigt eftersom vissa av frågorna är känsliga, vilket beskrivs mer ingående i metodkapitlet. Vissa uttalanden presenteras som citat då vi anser att dessa är givande för analysen alternativt uttalanden som är speciellt intresseväckande.

4.2 Intervju med revisor A

4.2.1 Presentation av revisorn

Revisor A har verkat i branschen sedan 1983, och varit auktoriserad sedan 1989. A arbetar på en av de fyra största revisionsbyråerna i Sverige¹⁵⁷ och reviderar främst större internationella ägarledda bolag samt noterade bolag.

4.2.2 Professionalism och känsla

A associerar professionalism med förmågan att lyssna och anser att det är extremt viktigt att kunna läsa av hur personer resonerar. I ett konsultyrke finns det inga genvägar, utan man måste lära sig att förstå affärerna från grunden. Detta sker genom att lyssna och träffa kunder.

¹⁵⁷ Öhrlings PriceWaterHouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte

Man måste förstå redovisning, processer och skatter, det krävs inga djupkunskaper utan snarare en bred allmän kunskap. Av stor vikt är att kunna komma vidare och komma fram till var nyckelproblemen ligger, samt att kunna ställa en diagnos för att sedan kalla in specialister som gör djupdykningarna. Social kompetens och ledarskap är även viktiga egenskaper för att kunna hålla ihop teamet, samt för att kunna få fram den information man behöver för att komma vidare. Att kunna och våga fatta beslut är även viktigt enligt A.

Arbetet har utvecklat en diplomatisk ådra, då man hela tiden måste lirka med personer. Om man har ett antal justeringsförslag, stora och små, kan man förhandla genom att låta de små beloppen glida genom fingrarna om bara de stora beloppen justeras. Det handlar om att ge och ta. I 99 procent av fallen går det då igenom. Ingenting är svart eller vitt, utan en stor gråzon, så länge det inte är väsentliga belopp kan man lirka på detta sätt.

4.2.3 Risk och väsentlighet

A anser att väsentlig risk definieras olika från bolag till bolag, men när beloppet är så pass stort att det riskerar företagets framtida verksamhet är en risk väsentlig. Det kan vara till exempel tio procent av resultatet. Det är alltid en bedömningsfråga där man måste ta hänsyn till om företaget är lönsamt, om det verkar i en mogen bransch och så vidare.

Det finns olika risker som man tittar olika på beroende på vilka kontroller företaget har. A säger att revisionsrisker är bruttorisker, dvs. de risker som finns i bolaget. Fokus i revisionen ligger sedan på hur företaget hanterar dessa risker. Man tittar på huruvida företaget har en god intern kontroll för att förebygga eller i alla fall reducera riskerna markant. Har man det släcks riskerna ner efter hand. Nettorisken med bolagets interna kontroll kan vara marginell men man måste göra bedömningen att den interna kontrollen finns.

I förebyggande syfte är det viktigt att se till att det blir rätt från början. Det kan finnas inneboende risker i systemet, då är det viktigt att det finns kontroller som följer upp detta. Det är även viktigt att någon utför efterhandskontroller för att följa upp, göra analyser och se till att man täcker upp de olika riskfaserna.

Det tar lång tid att lära sig yrket, och ibland händer det att man får ta beslut som inte regleras i RS, då är det viktigt att man kan få en second opinion från någon kollega som har speciell

utbildning inom detta. Då känner man att man har stöd från hela organisationen. Byrån ska fungera som ett batteri med kompetens som kan stötta och reducera risken.

4.2.4 Regelverkens detaljering

A anser att revisionen i Europa har sin grund i regelverken, när det gäller hur man går igenom riskerna. Dock fungerar regelverken endast som en bas för hur man ska tänka. I USA däremot är regelverken mer detaljstyrda och innehåller mer lagtext. Problemet är då att det som inte är reglerat blir tillåtet, vilket innebär att de klienter som vill förvränga kan glida igenom nätet av lagtext. Lagstiftarna hinner inte med eftersom de som vill hitta kryphål ofta är väldigt kreativa. Revisorer stoppar inte heller detta genom en massa checklistor som ska täcka upp all befintlig lagtext, utan det är vad som är utanför lagtexten som ska ses och ifrågasättas. Detta är vad den europeiska lagstiftningen fokuserar på, att se helheten och att revisionen ska ge en rättvisande bild. Detta gör det europeiska synsättet mer nyanserat och balanserat vilket är bra, man jagar inte ihjäl sig efter lagregler som man aldrig kommer ifatt. Amerikanarna har nu insett att deras system inte fungerar, vilket Enronskandalen var ett bevis på. De måste börja gå mot det europeiska hållet, inte tvärtom, vilket man tidigare var orolig för.

Något som de mer detaljrika regelverken har bidragit till är att det är mycket mer formalia nu än tidigare. Innan hade man "tänket" och gjorde alla de här sakerna som nu regleras, skillnaden är att det nu måste dokumenteras mer formellt vilket tar mer tid. Fast med tanke på konsekvenserna om någonting går fel är det bra att dokumentera alla steg i revisionen. Detaljrikedom i regelverken påverkar professionalismen så till vida att det nu handlar mer om administration, trots effektiviseringen den innebär tar revisionen nu längre tid ute hos klienterna vilket ibland kan vara svårt för dem att förstå. Det krävs mer riskanalyser och bedömningar vilket företagen inte ser.

A anser att det principbaserade synsättet är bäst, eftersom man tillåts tänka själv. Det är bra med begrepp som rättvisande bild - då blir man inte styrd. Dock är detaljstyrning bra inom vissa områden, som en stödfunktion i vissa kritiska områden som t.ex. bedrägeri.

A tror att utvecklingen mot USA:s detaljstyrning kommer att avstanna, mängden regler ökar nog inte utan snarare kommer eftertänksamheten att bli större. Det blev en hysteri i USA i och med SOX, dess detaljrikedom och kontroll leder till att företagen inte hinner leverera utan

bara kontrollera. Det finns en känsla att det som egentligen ska göras inte hinns med. A tror att toppen är nådd, att reglerna kan ändras men att Europa kommer att behålla det principbaserade synsättet. USA diskuterar nu även att närma sig Europa, man utvecklas mot oss för att täcka upp hålen i regelverken.

4.2.5 Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

A ser inga problem med den datorstödda revisionsmetodiken, men tycker att det är viktigt att vara medveten om att det inte är bra att använda sig utav checklistor rakt av när man reviderar. Risken finns då att man inte ser till helheten och det bakomliggande, utan endast svaren på frågorna i checklistorna. A tycker att det är bra med en datorstödd metodik som grund och struktur, eftersom den effektiviserar arbetet, men att man inte ska vara en slav under det utan metodiken ska snarare frigöra tid till att tänka mer brett, analysera mer på djupet och ifrågasätta.

A anser att faran med den ökande revisionsmetodiken är att man endast drivs utifrån checklistorna, likt amerikansk lagstiftning och revisionspraxis. En period blev man som revisor matad med checklistor, vilket fortfarande sker vid revision av amerikanska bolag då US GAAP måste följas. A anser att många listor är väl befogade, och att de är väldigt användarvänliga för de som inte har lärt sig yrket från grunden. Checklistorna gör att man känner sig komfortabel med att man har fått med allt, i alla fall det som krävs enligt lagstiftningen, men man måste även få med det som inte tas upp av listorna. *”Bara man är kritisk till listorna, ser till helheten och inte frångår det sunda tänkandet är det okej.”*

Inom vissa områden används standardiserade mallar och checklistor mycket, revisionen är alltid baserad på dessa, men sedan måste allting analyseras grundat på de genomgångar man har med företagsledningen. Bedrägeri är ett sådant kritiskt område där det finns mycket checklistor, intäktsredovisning likaså. Extra kontroller måste alltid genomföras inom dessa områden. Denna totala kontroll härstammar från amerikanskt praxis men måste nu även utföras i svenska bolag, annars anses inte revisionen vara tillräcklig. Men man måste tänka själv och inte förlita sig på dessa listor.

Risken finns alltid att man gör samma sak som förra året, men informationen i databasen är till för att vi ska ha med oss jämförelsetal från förra året, vilket underlättar vårt arbete mycket.

Det är livsfarligt om kommentarer och andra bedömningar hänger med till nästkommande år, de ska rensas bort och påbörjas på nytt varje år. Vad som är positivt är att det tar tid innan man känner ett företag tillräckligt nära att man vet precis var problemställningarna finns. Sparad information från tidigare år kan då vara till stor hjälp då man snabbare kommer in på djupare områden, något som är svårt de första åren. Revisor A anser inte att användningen av datorstödd revisorsmetodik från föregående år gör en hemmablind utan snarare att den hjälper till och underlättar arbetet.

Att använda sig utav förra årets information anser A vara mer accepterat vid revision av små bolag än vid revision av stora. Detta eftersom det inte händer lika mycket under året i mindre bolag. Av denna anledning har A större tolerans för att man arbetar på det här sättet i mindre bolag eftersom samma information ändå skulle matats in på nytt.

Att använda sig utav detaljerade checklistor och mallar innebär att man som nyanställd måste lära sig att förstå checklistorna och sedan hålla sig strikt till dessa. Eftersom man alltid arbetar i team blir bedömningarna inte lidande, detta då de mer erfarna gör dessa bedömningar och assistenterna håller sig mycket till checklistorna. Hela teamet tillsammans håller sig därför inte endast till regler, utan de fungerar som ett komplement. Som revisor styrs man mindre av dessa listor och mallar ju mer erfarenhet man har.

A poängterar att det är viktigt att komma ihåg att man aldrig kan flytta ansvaret från sig själv, då det är man själv som skriver under. Organisationen bistår med stöd och den dokumentation, datormetodik och teknik som hjälper en som revisor. A förlitar sig på att dessa verktyg håller hög kvalitet, men styrs inte blint av organisationen och dess val.

4.2.6 Kunskapsgenerering

På byrån där A arbetar har man en intranätbaserad mjukvara som hela tiden uppdateras mot nya regelverk och denna gemensamma databas ändras kontinuerligt, härifrån hämtar alla revisorer sin information och metodik. En ansvarig person ser till att databasen hela tiden hålls uppdaterad. Detta innebär att alla sitter med datorer och har tillgång till all information på ett ögonblick. Eftersom man kan få svar på alla frågor direkt påverkar detta inläringen positivt jämfört med hur det var tidigare. Inläringen av yrket skiljer sig idag från tidigare så tillvida att det nu tar längre tid, men sättet att arbeta påverkar inte utrymmet för eget tänkande.

Bedömningarna ligger ovanpå regelverks tillämpning. De europeiska regelverken hindrar inte det egna tänkandet, men om det hade blivit mer som i USA hade det gjort det.

Något utav det viktigaste är att man lär nya medarbetare att inte kopiera förra årets revision, det finns utbildningsprogram som lär dem att kritiskt granska varje år med fräscha ögon. ”Att kopiera är ett skällsord hos oss.” Man måste hela tiden kritiskt ifrågasätta.

A anser inte att kvaliteten på revisionen påverkas negativt av att bedömningar görs av assistenter, utan ser det som “On the job training”. För ett medelstort företag består ett revisorteam av tre till fyra personer varav två assistenter, en manager och en senior manager. För assistenterna används först checklistor för att komma igång, sedan går man ut i bolagen och får information. Från de mer erfarna lär man sig att göra bedömningar och hur man ska få bra material, ställa rätt frågor, vilket inte går att läsa sig till i skolan, utan kräver praktisk övning.

A tycker att det är en bra grundstruktur i början för de nya. Det är mycket information som kommer in som är svår att ta till sig, därför behöver man en bra struktur. Med mallar får man denna struktur. När A började arbeta reviderade alla på olika sätt, vilket gjorde det svårare att få fram vad som skulle undersökas, något som var frustrerande. I vissa fall fick man mycket information och ibland ingen. Detta ledde till att man utvecklade en egen struktur på sitt arbete med lite av varje, det bästa från alla världar. Detta kan vara svårt att göra som ny, därför finns det nu en gemensam struktur som alla håller sig till oberoende av vem som leder uppdragen.

Revisor A ser alltid till att ha en manager eller senior manager med sig på möten för att de ska få se och höra hur bedömningarna och diskussionerna går till. De får då lära sig mer om bolagen och om hur vi på byrån resonerar. Hela teamet lär sig av detta, eftersom assistenterna får ta del av vad managers och seniors diskuterat på mötena. De lär sig att förstå den grå zonen. Även om en sak är fel, kan det vara ok, men man måste dokumentera hur man argumenterat sig fram till detta.

4.3 Intervju med Revisor B

4.3.1 Presentation av revisorn

Revisor B har arbetat inom revisionsbranschen sedan 1996 och har varit auktoriserad sedan 2005. B arbetar på en av de fyra största revisionsbyråerna i Sverige och har reviderat offentliga och privata organisationer, stora som små.

4.3.2 Professionalism och känsla

B anser att professionalism handlar om integritet, oberoende, att vara uppdaterad och kompetent. Både faktisk och social kompetens är viktigt. Att man gör vad man ska och inte låter sig påverkas. Ofta är det mycket fokus på skatt och redovisning, man kanske inte lägger så jättemycket möda på att lära sig revisionsregler. Men att kunna är också att veta vad man gör och varför man gör det.

Vid påskrivande av en revisionsberättelse använder man sitt privata namn, därför måste man lita på sitt eget omdöme. Om inte regler följs så äventyrar man både byråns namn och sitt egna, samt sin auktorisation. Vad som är omdöme styrs utifrån reglerna eftersom revisorer är otroligt regelstyrda på alla sätt. De bedömningar som görs är utifrån regelverken.

4.3.3 Risk och väsentlighet

När riskbedömning görs letar B:s byrå efter de så kallade signifikanta riskerna. När man bedömer dessa ska man bortse från de interna kontrollsystemen i bolagen och endast titta på risken i den specifika transaktionen. Ett typiskt fall är en intäktsredovisning, då det ofta finns en stor risk att intäkterna hamnar under fel period. Sedan tittar man på vad bolaget gör för att motverka denna risk, ifall de har system som fångar upp detta. När det gäller subjektiva bedömningar finns det alltid en stor risk, t.ex. vid reserveringar för legala tvister, garantier och överhuvudtaget upplupna kostnader. Någoting annat som kontrolleras noga är hur incitamentsprogrammen fungerar och vad chefernas eventuella bonus baseras på. Högre ledare kan välja att strunta i företagets system och de interna kontrollerna eftersom de har högst beslutanderätt. Har man identifierat en signifikant risk finns det vissa revisionsåtgärder som måste utföras.

B tycker att det är jättesvårt att säga vad väsentlig risk är, väsentlighetsnivåer bestäms till ett belopp där en extern part skulle ändra sin bedömning av bolaget. Det konstiga tycker B är att väsentlighetsnivåerna är helt fristående från de signifikanta riskerna. Det är inte på det sättet när man bedömer risk att man tittar på vad man har för väsentlighetsnivå i revisionen och kopplar man ihop dessa. Därför så är det väldigt subjektivt.

Revisionsriskformeln är ingenting som man använder, det är mer en förklaring till hur man tänker. Upptäcktsrisken kan revisorn laborera med. Är kontrollrisken och den inneboende risken hög måste man kompensera detta, sänka upptäcktsrisken genom att göra mer. B använder inte begreppen på risk som finns i RS, utan använder sig endast av begreppet signifikanta risker, dock finns det en gradskillnad mellan även dessa risker.

”Riskbedömningen är basen för allt man gör sedan, och gör man inte denna så finns det en risk att man gör alldeles för mycket på det som har mindre betydelse och för lite på det som egentligen har betydelse.”

Förr gjordes en mer jämntjock revision, man tog alla poster i balansräkningen och gjorde lika mycket på dessa. Men B tycker inte att man ska göra lika mycket på en liten post, som man inte har haft några problem med tidigare trots flera kontroller, som man ska på en större post som kräver en massa bedömningar. Internt arbetar B:s byrå med utbildningar där man lär sig att hitta vad som verkligen är en risk, att göra rätt saker. Det är inte bra rent ekonomiskt att sitta och göra saker som är onödigt, bättre att vara effektiv och fokusera på det som är viktigt.

Riskbedömningsprocessen är inte klar förrän man skrivit på revisionsberättelsen. Det kan ju dyka upp saker hela tiden som gör att det händer något i bolaget. Eller så har man gjort en planering och när man kommer till bokslutet så har bolaget helt plötsligt t.ex. köpt ett dotterbolag, då blir det helt annorlunda. Det kan också vara en nyckelperson som slutar, som var duktig på något och helt plötsligt kan inget något om det den personen sysslade med.

4.3.4 Regelverkens detaljreglering

B tycker att regelverken är mer detaljerade nu, att det är mer saker som man måste göra på ett visst sätt. Den ökade detaljriktigheten gör att det kan vara lättare att göra fel och att det tar

längre tid, men det påverkar inte utrymmet för det egna tänkandet. Dock har kanske inte alla kontroll på exakt vad som borde göras nu när det är mer detaljstyrt.

B anser att RS och ISA trots allt är ganska principbaserade, om man bara kan förklara vad man gör och varför man har gjort det, då har man ändå sitt på det torra lite grann. Man måste dokumentera mer om varför man har gjort avsteg ifrån någonting, dokumentationen har därför blivit mycket mer omfattande än tidigare. Mallarna är redan väldigt detaljerade och specifika, B tror aldrig att regelverket kommer ner till den nivån. Dock föredrar B principbaserade regelverk, där det är upp till den enskilda revisorn, eller till bolaget, att göra bedömningen. Ett av skälen är att:

”Med detaljerade regler ska man följa det till punkt och pricka, ligger det utanför listan av exempel är det helt plötsligt tillåtet, även om det egentligen i sak är fel.”

RS och ISA är mer principbaserade och de amerikanska regelverken är mer detaljstyrda. B tror att de detaljstyrda reglerna kommer att gå mer emot ISA. Detta baserar B bl.a. på att utländska bolag som finns i USA nu följer IFRS, men att det finns diskussioner om att det ska vara möjligt att följa ISA.

B tycker att de som har varit med länge i branschen alltid är skeptiska till förändringar. I Sverige tycker många att vi är så speciella, att vi har mycket fler små företag att revidera i jämförelse med andra länder, anpassningen till gemensamma regelverk skapar ofta mycket motstånd. Folk sätter sig oftast inte riktigt in i vad de nya rekommendationerna betyder. Istället övertolkas det hela och man tycker att det är någonting jobbigt som endast skapar merarbete. Ofta handlar de nya reglerna om någonting som man tidigare redan gjorde, skillnaden är nu bara att allt måste dokumenteras.

4.3.5 Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

B tycker inte att den datorstödda revisionsmetodiken är ett problem. *”Datorstöd och checklistor höjer den lägsta nivån snarare än att sänka en övre nivå.”* Metodiken är mer en hjälp än någonting att förlita sig på helt, det gäller att alltid ha en professionell skepticism. Det finns dock alltid en fara med att man sätter sig med mallarna och bara bockar av vad man gjort, och tror att man gjort tillräckligt och sedan inte tänker ett steg längre.

Trots att metodiken tas fram av byrån tycker inte B att ansvaret på något sätt flyttas från den påskrivande till byrån. Det är trots allt den påskrivandes privata namn som står på spel.

B tycker att man har stor nytta av all information som lagras i datorerna. Det tar lång tid att lägga in en ny klient men sedan har man hjälp av det nästa år. Men det är viktigt att man anpassar revisionen, att inte bara göra precis det man gjorde förra året, och att man ständigt uppdaterar denna.

4.3.6 Kunskapsgenerering

Oftast är det de yngre medarbetarna som arbetar med mallarna, och allting de gör ska granskas av någon annan. Om påskrivande tycker att risken ligger utanför mallen får man bolla med detta. Det är mycket upp till den som skriver på att kontrollera. B tycker att mallarna gör det är lättare att lämna över arbetet till assistenterna. Det blir även lättare att lära sig för dem, efter man använt mallarna ett antal gånger går det lättare att komma in i tänkandet, och inser t.ex. vad man borde fråga efter. Det är skillnad i hur mycket bedömningar man lämnar till assistenterna beroende på hur erfarna de är. Har man arbetat lite längre får man lite mer utrymme, då kan det vara upp till assistenten att bestämma hur många kvitton som ska tas eller när de kan gå vidare.

”Det svåraste är att bedöma när man har gjort tillräckligt med bedömningar, det tar många år att lära sig. Just att få en känsla för om det är tillräckligt eller om tio stickprov till behöver tas.”

För att ta tillvara på lärdomar som man har fått genom arbetet har B:s byrå t.ex. en svensk databas med mallar, allt från checklistor och inventeringar till IT-säkerhet. Det är experter på byrån som gör dessa, och även uppdaterar dem. Även andra personer inom byrån kan komma med förslag som kan förbättra mallar och checklistor, eller något som bör läggas till, dessa förslag kan också arbetas in. De har även arbetsprogram för respektive klient, som rullas från år till år. Där ändrar man arbetsmomenten utifrån hur bolagets verksamhet förändrats och beroende på vad som gjorts och vilka fel som hittats tidigare år.

”De mallar som används har arbetats fram av byrån, därmed får assistenterna en samlad kunskapsbas istället för den kunskap som fås om man endast blir upplärd av en person inom byrån. Om man endast ser till vad man gjorde förra året är det lätt att man bara fortsätter att göra så som den personen som lär upp har gjort.”

Nittio procent av det man lär sig görs medan man arbetar och inte på utbildningskurserna. Jag tror att man nu får lite mer influenser utifrån, i och med de program och mallar som används, än när man bara får instruktioner ifrån det team man arbetar tillsammans med. B tror således att kvaliteten på revisionen har blivit bättre i och med datorstödd revisionsmetodik.

Enligt B används inte regelverken i stor utsträckning, utan medarbetarna vänder sig istället till den interna metodiken som i sin tur bygger på ISA. Det är i den egna metodiken som man lär sig och den är ännu mer detaljerad eftersom den exempelvis beskriver hur man ska göra urvalen. Detta kan man inte hitta i någon rekommendation.

Revisor B:s byrå arbetar oftast i team och då kan assistenten alltid ringa och fråga om den påskrivande revisorn inte är på plats. Det är väldigt stor skillnad också beroende på hur stora företagen är. Vissa företag är så kallade ”pås-bolag” där det kommer in två kassar med papper. Då kan det vara en assistent som gör arbetet men den påskrivande revisorn har alltid koll på det hela. På majoriteten av uppdragen är man två assistenter och en är påskrivande. En ny, eller ganska ny, en som jobbat några år och en påskrivande. Den som är mittemellan är ofta den som gör granskningen och har varit med några år hos klienten och leder revisionen ute. Denna person håller koll på vad den yngre gör och rapporterar sedan till den påskrivande. Är det svåra bedömningar måste man stämma av med den påskrivande eftersom det är den personen som i slutändan ska acceptera den eller inte.

”Som ny kände jag att hur kan de lita på det jag gör, ska de inte kontrollera vad jag gör? Jag menar jag kan ju inte det här. Det känns ju bra när det finns någon över en som kontrollerar det man gör.”

Om man t.ex. är påskrivande revisor till stora företag, med flera dotterbolag på olika orter, kan man inte alltid vara på plats. Då sitter en person på plats med varje enskild dotterbolag och så får man sedan tillgång till den databasen. Då måste man gå igenom och ställa frågor tills man känner att det här är okej.

4.4 Intervju med revisor C

4.4.1 Presentation av revisorn

Revisor C arbetade på en av de fyra största revisionsbyråerna i 2,5 år, men har nyligen bytt arbetsgivare inom branschen. C arbetar som revisorsassistent och har även haft befattning som granskningsledare.

4.4.2 Professionalism

Professionalism är att vara objektiv, även om C egentligen inte riktigt tror att det går. C menar att man påverkas av vilket bemötande man får och känslan som fås för de människorna man möter. Det är väl mest att man ska påminna sig om att man ska vara objektiv så att man inte skenar iväg. Professionalism handlar även om att vara balanserad, alltså att vara sund i sin framtoning och anpassa sig till kunden. Även att vara saklig och lägga sig på rätt nivå när man pratar med kunden och att det därmed finns en ömsesidig respekt.

4.4.3 Risk och väsentlighet

Revisor C säger lite ironiskt att hon levererar det ”rätta svaret” på frågan om vad hon anser att väsentlig risk innebär. Det är en risk för ett fel som får konsekvenser, exempelvis att en intressent ändrar sin uppfattning efter att ha läst årsredovisningen. Väsentlig risk är när det finns risk för ett väsentligt fel.

Det finns väsentlighetsstal för risker som beräknas i planeringsfasen och kommuniceras i granskningsprogrammet. Dessa är vägledande för vad som är väsentligt i granskningen. Beräkningen sker oftast utifrån fem procent av årets resultat, men då detta i vissa situationer kan vara missledande finns även andra beräkningsgrunder. Detta bryts sedan ner i mindre väsentlighetsstal, vilka man utgår från när man granskar. C påstår dock att dessa tal sedan används på olika sätt av olika revisorer som C arbetat med. C uppfattar det delvis som okunskap. Granskningen blir ändå situationsanpassad med bedömningar, säger C.

Exempel på hög risk är förändringar som byte av anställda på nyckelposter, byte av IT system, eller om man omfattas av ett nytt regelverk. Ofta vet företaget inte själv om de gör rätt. Man tittar på intern kontroll och hur det har sett ut tidigare år. Man ska se

granskningsplanen som ett levande dokument och den ska ändras under revisionen när man får in ny information.

Revisionsriskformeln är ett sätt att tänka och C tänker mycket på den. Typen av risk styr vilken granskningsåtgärd som är lämpligast. Det går inte att räkna på formeln och få en slutsiffra, utan den visar samspelet mellan olika typer av risker.

4.4.4 Regelverkens detaljering

C tycker att det blir mer och mer text, t.ex. bilagor med exempel, särskilt i ISA, mer än i RS. Det går från beskrivande till mer konkret. Att det blir mer att läsa, omfånget ökar. C tror att mer detaljer i rekommendationer kan skapa stress och att det finns en risk att man inte vågar tolka sin egen situation med en klient. Det blir mycket jämförelser mot föreskrifter och för mycket tolkning mot dessa.

”Ökad detaljrikedom minskar revisorns utrymme för egna bedömningar. [...] Men detaljreglerade regelverk säkerställer att revisionen blir lika från fall till fall. Principbaserat ger mycket utrymme till revisorn att göra egna tolkningar.”

Eftersom att ISA är mer omfattande än RS tror C att anpassningen kommer att innebära att RS kommer att bli mer detaljrik i framtiden. C framhåller att den ökade detaljrikedomen i regelverken inte påverkar de erfarna revisorerna särskilt mycket. Även om revisorer ska hålla sig uppdaterade gällande förändringar tror inte C att det fungerar så fullt ut i praktiken.

4.4.5 Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

Revisor C anser att standardiserade mallar används i mycket stor utsträckning och att det är obligatoriskt att använda sig av dessa, eftersom revisionsbyråns interna policy för god revisionssed är inbakad i dokumenten. Det finns olika versioner av mallarna beroende på exempelvis klientens storlek. C tycker kritiskt att standardiseringen påverkar revisionen genom att den blir mer som ett löpande band och liknar affärskonceptet med McDonalds. C menar att kunden får vad den betalar för eftersom revisionsarvodet är lågt i Sverige. De standardiserade dokumenten styr de egna bedömningarna och att detta är ett problem, eftersom eftertänksamheten samt det analytiska tänkandet kan bli eftersatt. C kan känna att

det inte blir någon riktig kvalitet i arbetet utan att mycket av det praktiska arbetet handlar om att få revisionen att flyta. Beslutsprocessen om vad som ska granskas beskriver C som ad hoc inspirerad. Med det menar C att det är mer spontant och tagit ur luften än kalkylerat. Man styrs mycket av tiden man har och därför blir inte alltid granskningen precis som man planerat. Det är också lätt att under tidspress eller göra samma granskning som föregående år.

”Det händer att man skriver ut förra årets granskningsplan och utgår från den. När revisionen har avslutats sätter sig granskningsansvarig på kontoret och gör planeringsdokumentet. Alltså sist av allt, för dokumentationens skull. Det är helt sant. Jag lovar. Det låter ju helt sjukt, när jag säger det. Det hör jag ju. Som köttfärsen på Ica. Lurendrejeri. Men det händer absolut.”

Det positiva med datorstödd revisionsmetodik är att flödet blir bättre eftersom planeringsfasen är kopplad till granskningsprogrammen, samt att det sätter en nedre kvalitetsnivå. *”Det garanterar en minimistandard. Det är en säkerhet för kunderna.”* Metodiken och mallar är bara ett verktyg. Det uppfattas inte som att ansvaret på något sätt mildras, då den påskrivande har det yttersta ansvaret.

4.4.6 Kunskapsgenerering

”Tanken är att man först blir granskningsledare hos mindre klienter, där revisionen inte är så komplicerad, men verkligheten är mer krass - det handlar mycket om hur många som är kvar i revisionsteamet sedan föregående år. Där många har slutat puttats man upp, men på uppdrag där många är kvar fortsätter man som assistent.”

C tycker att många säger att det har blivit bättre i och med den datorstödda revisionsmetodiken, att det har blivit lättare att lära sig. Man kan se hur saker hänger samman och få en helhetsbild, man kan se flödet. Är det ett bra granskningsprogram står det inte bara vad man ska granska utan också varför, vilken risk det är man vill fånga med granskningen. Det är väldigt viktigt annars vet man inte vad man ska titta efter. Ju mer detaljrikt desto större omfång och svårare att få en överblick. När man är i början av karriären måste man lära sig det övergripande först.

C framhåller att det organisatoriska upplägget när hon jobbade på den mindre orten gjorde att revisionen kopplades mer till verksamhet och människor. Man hade bättre kontakt både med kunden och vertikalt i teamet. Det var också lättare då kundernas verksamheter inte var så komplicerade. C tycker att den egna utvecklingen och lärandet på den större orten hämmas av att det inte finns tillgängliga revisorer på rätt nivå i hierarkin att fråga om konkreta granskningsfrågor.

4.5 Intervju med revisor D

4.5.1 Presentation av revisorn

Revisor D har arbetat som revisor på en av de fyra stora revisionsbyråerna i Sverige sedan 1989 och är idag auktoriserad revisor. D har arbetat med familjeägda företag, men arbetar idag med större, noterade, internationella bolag.

4.5.2 Professionalism och känsla

D associerar professionalism med hur duktig man är på det man gör och om man följer etiska och moraliska normer och lagar. Även med mjukare faktorer som exempelvis att kunna stå upp mot VD och ta med saker som den personen inte vill.

D tror att man utvecklar en känsla för hur man upptäcker risk. Exempelvis om man får en förklaring av något från ett bolag som är komplicerad och man därmed inte begriper, innebär detta ofta att det är något som inte står rätt till eftersom det är meningen att man ska förstå. Man får ofta en magkänsla, både för situationer och personer, till exempel kontrollmiljön på ett företag. Denna känsla får man ibland direkt när man öppnar dörren och kommer in på ett nytt företag. Vissa företag är familjära med bra stämning, då känner man att det inte finns någon risk för felaktigheter. Hos andra företag är det en mer avvaktande stämning och då kan man undra vad som egentligen händer inom detta företag. Man tittar även på hur VD agerar, om denna person håller på med oegentligheter kan detta sprida sig till andra personer inom företaget.

De mer detaljerade regelverken har i grunden inte påverkat och förändrat professionalismen, det är fortfarande samma sätt att agera. Man använder sig fortfarande av ramverksmodellen i Sverige och övriga Europa där man ska använda sig av det egna tänkandet. Detaljeringen har snarare skapat saker som man måste göra, till exempel att man måste dokumentera eller måste vara med vid lagerinventering. Detta gjorde man normalt sett tidigare också, men nu finns det detaljkrav på sådana moment. Dock tar det ena inte ut det andra, utan det är snarare så att det man gör och borde göra är reglerat på ett mer detaljerat sätt.

Om man går på känsla är det viktigt att det dokumenteras, känslan kommer ifrån erfarenhet. Exempelvis kan man basera något på historiska fakta, där man anser att det inte finns någon risk eftersom det inte varit något problem de senaste tre åren, därför görs ingen granskning detta år. Då är det viktigt att dokumentera vad man har gjort och varför. Man har självklart rätt att tänka själv, även dokumentationsmässigt.

”Jag skulle säga att det är det egna tänkandet som är det viktiga, att räkna ett plus ett kan maskiner göra, men att tänka till, vad är logiskt och varför det har det blivit så här? [...] Problemet kan vara att man inte får ner vad man gör på papper, att man har gjort en massa bedömningar och bra tänk men glömt att dokumentera det. Man måste få ner hela kedjan, hur man har tänkt och så vidare, då är detta väl så bra som något annat”.

4.5.3 Risk och väsentlighet

Riskbedömningsprocessen på D:s byrå börjar med att man tar sin utgångspunkt i begreppen väsentlighet och risk. I samband med detta tittar man på vad risken är för att det blir fel i resultaten eller balansposterna. Detta gör man genom att se vilka de väsentliga beloppen är där stora belopp är viktiga, samt vilka risker det finns och hur stor risken är för att en post ska bli fel. Exempelvis är det ingen stor risk för fel när det gäller fastigheter, eftersom antingen har man en fastighet eller så har man den inte. Däremot kan det vara högre risk i ett varulager med stor omsättning, då varorna kan värderas fel, räknas dubbelt eller försvinna ur lagret. Därför går man igenom post för post för att bedöma om de innehåller hög eller låg risk och sedan bestämmer man hur denna bedömda risk ska möta upp revisionen. Poster som är kopplat till order, lager och fakturering leder ofta till en ökad granskning. Detta är kopplat till omsättningen och intäktsredovisningen och vidare även kundfordringar och leverantörsskulder.

Det finns både kvalitativa och kvantitativa inslag i riskbedömningen, nämligen risken kontra väsentligheten. Bedömningen av risken är mer kvalitativ, eftersom man här använder sig av erfarenheter och vad som har hänt ur historiskt perspektiv. Väsentlighet är kvantitativ, där stora poster anses viktiga, även om de anses ha relativt låg risk.

Vid bedömandet av vad som anses vara en väsentlig post ser revisorn till den nivå som en utomstående betraktare hade bedömt som att det påverkar hans bild av bolaget. Exempelvis om det skulle finnas fel motsvarande ett belopp på en miljon kronor. Om en utomstående betraktare tycker att detta är ett väsentligt fel, dvs. om han vetat om detta fel så skulle han inte ha köpt aktier i detta bolag, då anser även revisorn att detta är väsentligt. Denna nivå kan vara olika beroende på storleken av företaget, exempelvis om det är ett familjeföretag eller om det är ett stort företag som Ericsson. När denna bedömning görs ska man ha alla utomstående betraktare i åtanke, dvs. alla intressenter till bolaget, vilka också ofta har olika fokusområden.

Man tittar också på väsentlighetsbelopp för att definiera väsentlig risk. För att göra detta använder man sig av olika hjälpmedel. Exempelvis kan man ha räknat ut att fem procent av resultatet är materiellt för ett visst företag. Finns det en risk för att det blir ett fel över fem procent då anses detta väsentligt och då måste granskningsinsatser göras. Tekniskt sett fungerar det så att man räknar ut ett väsentlighetsbelopp för företaget totalt sett, vilket sedan bryts ner till exempelvis poster om tio procent av väsentlighetsbegreppet. Om detta är en miljon, måste man kontrollera poster på hundra tusen, för om dessa aggregeras ihop och blir över en miljon blir det också väsentligt. Poster under hundratusen är osannolika att aggregeras ihop och bli över en miljon.

Detta kan jämföras med de mer detaljstyrda amerikanska SOX reglerna där alla poster över fem procent ses som väsentliga, dvs. en balanspost om mer än fem procent av balansomslutningen eller en resultatpåverkan om mer än fem procent är väsentligt.

Om det finns en hög risk i ett företag krävs ännu mer formalia, till exempel med en kvalitetssäkring av en annan partner i organisationen för att säkerställa att den dragna slutsatsen är densamma som denna skulle komma fram till.

Ett exempel på när risk är väldigt hög är cigarettlager, cigaretter är eftertraktat trots att det inte handlar om mycket pengar rent produktionsmässigt, men utifrån ett bedrägeri perspektiv är det väsentligt.

Revisionsriskformeln används som ett sätt att tänka. Man sätter inte in några procenttal, utan man tittar på om det finns en hög inneboende risk och en hög granskningsrisk, om så är fallet

multiplikerar detta upp risken för fel i revisionsberättelsen och därmed gör även denna hög. Vad man kallar dessa risker kan skilja sig då det finns olika benämningar.

D anser att utvecklingen av datorstödd metodik har påverkat riskbedömningen på följande sätt:

”Det stora var att gå från att skriva i de stora verifikationsböckerna till att få in det tekniskt i datorer, det är den stora finessen och att kunna göra analyser. Men själva riskbedömningen kommer inte av sig själv ändå. Man måste hela tiden tänka till, vad är riskerna?”

4.5.4 Regelverkens detaljering

D upplever att detaljrikedomen i rekommendationerna har ökat och i samband med detta har även mallarna blivit mer detaljrika. Mallarna har fått influenser både från regelverkens utveckling men också av ”best practice”, där de amerikanska företagsskandalerna utvärderas och där man försöker hitta de moment som måste täckas upp med hjälp av dessa checklistor.

Denna ökade detaljrikedom påverkar inte utrymmet för egna bedömningar, utan man får fortfarande samma resultat. I nittio procent av fallen är detta tillräckligt, men i vissa fall är inte detta självklart och då behövs en extra insats.

D anser att principbaserade regelverk är bäst. Detta eftersom det handlar mer om sunt förnuft och att tänka själv. Dock är det svårare att hänga ut en person när denna subjektiva bedömning finns, eftersom personen då har rätt att tänka och agera på ett visst sätt utefter de förutsättningar som finns, så länge det motiveras, trots att personen egentligen tänkt fel. Detta upptäcks lättare om man använder sig av en checklista eftersom man lätt kan se om man har kryssat i fel ruta och därmed gjort fel. Dock finns det en risk att man inte tänker själv. Detta är också problemet med de mer detaljreglerade regelverken, att det endast krävs att man följer en lista och inte behöver tänka själv.

Hur regelverken kommer att utvecklas i framtiden beror på om USA eller övriga världen är starkast, men förhoppningsvis kommer de att anpassas mot Europa och ISA. USA kan säkerligen i framtiden producera mer detaljer, men samtidigt har det europeiska

redovisningssättet fått bättre fotfäste och i USA accepteras numera IFRS redovisning, vilket kan vara ett tecken på en utveckling mot det mer principbaserade. ISA kommer på sikt att införas i Sverige, men med borttagande och förenkling av det som inte är intressant. Dock finns det ett problem med översättandet av ISA i många länder då översättningen lätt blir fel.

RS följs så tillvida att de databaser som används innehåller ramverket och är därmed kopplat till RS och ISA. Om man vill veta varför något ska göras och hur detta ska göras finns det en beskrivning i databasen om var i RS man kan hitta detta.

4.5.5 Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

”Det är mycket teknik, men vi propagerar för att behålla det sunda förnuftet. Så att det inte blir att bara fylla i checklistor och databaser, att tänka själv är det som är det viktiga.”

Standardiserade mallar används i stor utsträckning eftersom revisionsbyrån har dokumentationskrav och därmed inte behöver sitta och hitta på en massa nytt varje gång. Konsten är att använda dessa som ett hjälpmedel. Efter det att en analys är gjord över vad som ska granskas väljs den mall som ska följas och man börjar fylla i checklistan. Här finns då en viss risk att de standardiserade processerna minskar utrymmet för de egna bedömningarna. Detta försöker man undvika genom att man alltid arbetar med någon som är mer erfaren, som kan ställa de kritiska frågor som behövs och därmed försöka få alla till att tänka kring huruvida svaren är logiska.

”Risken är att man fastnar i tekniken och i alla detaljer som finns, att man tappar det egna tänkandet. Revisorsyrket blir mer och mer komplext. Innan satt man med böcker och kontrollsummerade siffror och då satt man bara med detta. Nu ska man vara tekniskt duktig, vi ska tänka själva, vi ska ha sunt förnuft, diskutera med alla på företaget, sälja revision, allt. Det är ett tufft yrke, lätt att man då fastnar i tekniken och databaserna”.

D anser att standardiserade processer flyttar över delar av ansvaret från revisorn till bolaget. De kvalitetskontroller som görs upptäcker de moment som man var sämre på och detta beror ofta på att detta område inte fanns med i checklistorna eller databasen som ett metodiskt steg.

Det är lätt att fastna i tanken att ett moment som inte finns med i checklistorna inte heller behöver genomföras.

När det gäller revision över flera år i samma bolag är det inte så att man bara trycker ut arbetsprogram från föregående år för att göra påföljande års revision. Om bolaget man reviderar inte har ett varulager då finns det givetvis ingen anledning att ha med de punkter som rör varulagret. Man gör därmed en anpassning och plockar bort irrelevanta delar. Dock är det av stor vikt att använda sig av helikopterperspektivet, där man diskuterar rimlighet och använder sig av det sunda förnuftet, för att inte följa exakt samma utstakade spår vid varje revision.

4.5.6 Kunskapsgenerering

Revisor D anser att användandet av mallar gör det lättare att överlämna mer av arbetet till assistenterna. Att göra detta kräver en bra planering där man bestämmer vilket fokus denna ska ha och vad som är väsentligt och vilka som är riskerna. Att använda sig av mallar och checklistor underlättar arbetet på så sätt att man vet vilka moment som ska göras. Man kan därmed säga att kvaliteten blir bättre så till vida att man inte missar någonting, eftersom det finns ett antal moment som ska göras. Sedan är det viktigt att man följer upp och går igenom vad som är gjort, annars kan man ha missuppfattat vad den ansvarige egentligen menade och inte gjort vad som skulle ha gjorts utan gjort det man trodde man skulle göra.

De lärdomar som man får tas tillvara genom att man arbetar inom olika team och därmed med olika människor, vilket gör att kunskap samlas. Dessutom finns det inom byrån interna utbyten och workshops, där det finns möjlighet att utbyta erfarenheter och diskutera nya RS rekommendationer revisorer emellan. Det finns också en partner inom varje region som fungerar som ett bollplank när det gäller att lämna revisionsberättelser. Även kvalitetskontroller används, som hittar brister och löser problem med checklistorna. Sedan finns det tekniskt ansvariga personer inom byrån som samlar ihop denna information. Detta sker löpande, även globalt.

Inläringen av yrket har ändrats, så tillvida att idag är den mer teknisk med mer tid framför datorskärmen i jämförelse med tidigare då yrket handlade mycket om att bläddra i böcker. Vid anställningens början handlar det mycket om att sätta sig in i tekniken och användandet av

databaser. Eftersom det idag finns hjälpdatabaser till allt, som ständigt uppdateras, skapar det en möjlighet att få mycket mer kunskap på ett snabbare sätt. Detta i jämförelse med tidigare då man hämtade checklistor i ett förråd som inte kunde uppdateras på samma sätt som med dagens datormetodik.

Även de mer detaljerade rekommendationerna påverkar inläringen av yrket. Inläringen är lättare så till vida att det är mer utstakat vad man ska göra och svårare när det kommer till att få ihop helheten med det kvalitativa egna tänkandet och sunna förnuftet, detta kontra detaljerna. Hur man förhåller sig till att använda sitt eget omdöme tror D är väldigt individuellt, där vissa människor har det sunna förnuftet i sig redan från början. Vissa har helhetssynen direkt och plockar sedan in detaljerna, medan andra behöver detaljerna för att få sig en helhetsbild. För att lära sig att använda sig av sitt eget omdöme är det av stor vikt att man stämmer av med det team som man arbetar tillsammans med, där det finns personer med olika erfarenhet. Också att en dialog förs där man stämmer av vad som är riskerna, vilken revisionsplan man har och vilken fokusering på olika områden som gäller, med en avslutande uppföljning.

4.6 Intervju med revisor E

4.6.1 Presentation av revisor E

Revisor E har arbetat i branschen sedan 1987 och har varit auktoriserad från år 1996. E arbetade tidigare på en mycket liten revisionsbyrå, men är nu partner på en medelstor byrå. E reviderar enbart på små och medelstora ägarledda företag.

4.6.2 Professionalism och känsla

Vad E associerar med professionalism är god kunskap, integritet och oberoende. I revisorns roll ligger att kunna säga ifrån, helt enkelt att kunna tala om när något inte duger.

De mer detaljerade regelverken påverkar professionalismen om revisorn inte följer med kunskapsmässigt. Det är alltså viktigt att man får utbildning. Hur det påverkar det dagliga arbetet är svårt att svara på. E säger att man definitivt får en känsla för yrket med erfarenhet.

”Om man sitter och tittar på verifikationer, så lär man sig läsa dem på ett speciellt sätt. Du ser om det börjar glida iväg. Du hör också på sättet företagarna uttrycker sig. Om han försöker krypa undan lite grann.”

4.6.3 Risk och väsentlighet

Riskbedömningsprocessen vid revision av små ägarledda företag börjar under räkenskapsåret, i samband med att man avslutar det gamla året. I den revisionen ingår det att man tittar på kommande revision och bedömer fortsatt drift. Det är här planeringen inför den kommande revisionen börjar. Man pratar med företagaren löpande och dokumenterar det som kommer fram. Kunskap om verksamheten och att följa med löpande under räkenskapsåret är viktigt. Man åker vanligtvis inte ut till företaget och granskar den interna kontrollen på små företag, vilket man gör på stora företag. Det finns sällan någon intern kontroll som revisorn kan luta sig emot. Det är företagsledaren som kanske är ensam ägare som vet precis hur det ska se ut, oavsett vad redovisningspersonalen säger. Att man har kontakt med personalen och just den här kunskapen om verksamheten är det viktiga. Att man lyfter sig lite från balansposterna och ser med ett helikopter seende. Där kommer också riskbedömningen in. E tror därför att man

måste vara något av en människokännare och framhåller hur viktig kontakten är med både ägaren och ekonomipersonalen.

Riskbedömningen styr sedan omfattningen och typen av granskningsåtgärder. Varulagret och kundfordringar är exempel två poster där det kan krävas extra revisionsåtgärder. Om varulagret börjar bli gammalt, måste man på något vis kunna försäkra sig om att det är säljbart, och titta på om det finns en vettig tanke bakom interimbedömningar. Gamla kundfordringar kan kontrolleras genom saldoförfrågan från kunden ifråga, så att revisorn får en bekräftelse på att de existerar. *”Det är verkligen back to basic saker, men det är ofta där man hittar det.”*

En väsentlig risk betyder för E att det finns en risk för att något kommer med i årsredovisningen som får en extern läsare att ta ett beslut som blir fel, vilket absolut inte får hända.

E använder sig av väsentlighetstal, men hur man kommer fram till ett väsentlighetstal är inte lätt att beskriva eftersom det beror på riskerna. Är det stora risker får man lägga väsentlighetstalen lägre. Är det en relativt riskfri hantering med exempelvis en enmanskonsult som säljer sin tid kan man lägga sig högre. Revisor E åker exempelvis alltid ut och kontrollinventerar varulagret om värdet är mer än 10 procent av balansomslutningen. Man kan även titta på hur pass duktig redovisningskonsulten är när man bedömer väsentlighetsnivån, är personen duktig kan man kanske säga att det finns 10-15 fel. Det krävs mycket fantasi för att hamna rätt och det finns många mjuka värden på kvaliteten på de som gör arbetet som man måste ta hänsyn till.

E tycker att de kvalitativa bedömningarna kommer före de kvantitativa i revisionsprocessen. Kundens affärsrisker är något man måste reflektera över så att man inte missar något väsentligt. *”Ett miljöutsläpp kan t.ex. vara en stor sak som hela företaget faller med. Vad har man då för glädje av att man granskat kundfordringarna?”* För att hitta möjliga affärsrisker använder sig E av fantasin. Det gäller också att ha kunskap om verksamheten och att hela tiden efterfråga information. Efter detta kommer det kvantitativa och E skulle aldrig våga vända på dem.

E skrattar lite åt frågan om hur man använder sig av revisionsriskformeln. E tycker inte att den behöver förklaras genom en matematisk formel. När E funderar över den inneboende risken tittar E på hur komplex själva transaktionen är och bokföringspersonalens kunskap. Redovisning och administration kan vara en eftersatt post i egenföretagarens värld. *”Administrationn ska finnas, men den får helst inte kosta, alltså köper man en billig redovisningskonsult, som inte har kunskap.”* Kontrollrisken beror på vilka kontroller som bolaget har av att det som kommer in i systemet verkligen är rätt, dvs. den interna kontrollen. E har redan nämnt att det sällan finns intern kontroll att luta sig mot i små ägarledda bolag. Om den inneboenderisken och kontrollrisken bedöms som höga måste revisorn lägga mer krut på att hitta saker och ting. Dvs. att upptäcktsrisken, risken att revisorn inte hittar någonting, blir lägre för att man lägger mer arbetsinsats i det. Det ger en högre revisionskostnad.

4.6.4 Regelverkens detaljering

E upplever att detaljrikedomen i revisionsrekommendationerna tveklöst har ökat och tror att mallarna följer regelverkets utveckling genom att även de blir mer detaljerade. En god kombination av princip- och detaljreglering är att föredra. Principer är dock viktigast för det övergripande och E menar att man aldrig kan gå ner på detaljnivå och vara nöjd med det. Detaljerade program ger dock ett bra stöd för att hitta vägar för att komma fram till det man behöver.

Även om detaljerna ökar anser E att det inte får påverka utrymmet för de egna bedömningarna. Det som är detaljreglerat behöver inte följas om det inte är väsentligt för bolaget. *”Är det inte väsentligt så kan man släppa på det.”*

E tror att stora bolag i framtiden kommer att styras mer i detalj. Detta kommer att krävas därför att marknaden behöver det och för att de har andra typer av intressenter, vilket kräver en annorlunda rapportering i jämförelse med de små bolagen. Tittar man på dessa sistnämnda bolag, kan man tänka sig att det kommer en annan form av regelverk som inte är lika detaljstyrda, utan ger mer utrymme för verksamheten.

4.6.5 Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

E säger att man måste vara försiktig när man använder en datorstödd revisionsmetodik och flikar in att den finns på alla byråer. E trycker på att det är jätte viktigt att inte släppa den egna

tankegången och jobbar aktivt med att förebygga detta genom att prata, tänka och skriva. Det är viktigt att verbalt beskriva sin tankegång.

”... risken är ju, åtminstone i min värld, att man tappar den egna tankeförmågan. Att man lutar sig tillbaka på alltför detaljerade granskningsprogram, utan att fundera på vad är det för verksamhet som bolaget bedriver.”

E menar att det är otroligt viktigt att sätta sig in i vad som händer i företagets verksamhet. ”Kunskap om verksamheten” är ett vedertaget begrepp och den ska dokumenteras i revisionens planeringsfas. Det är genom att vara insatt i verksamheten som E identifierar vad som är det besvärliga, riskerna och väsentligheterna i den enskilda revisionen. För att få tillgång till information om verksamheten krävs social kontakt.

”Att man åker ut på företagen, sitter och fikar med personalen och har med sig riktigt stora öron [...] Den sociala biten av yrket är jätteviktig. Att man verkligen kan möta människor och prata med dem. Det är minst lika viktigt som riskbedömningsprocessen.”

Datorn är ett fantastiskt verktyg för den otroligt viktiga dokumentationen av revisionen. Detta kommer E tillbaka till flera gånger under intervjun. Genom dokumentationen kan man efter flera år visa, dels hur man tänkte och dels hur man följde sina planer. Efter 20 år i branschen och 70-80 klienter kommer man inte ihåg detta. Det håller inte heller att sitta framför Revisorsnämnden och säga att man gjorde saker om det inte finns dokumenterat, menar E.

”Datorn är som en blyertspenna, den tänker inte, den gör inga bedömningar. Den kan hjälpa oss på traven, [...] men att det är datorn som gör revisionen, det ska man akta sig för.”

Standardiseringen av metodiken får inte påverka det egna omdömet och den flyttar inte något ansvar från den påskrivande revisorn till revisionsbolaget som utvecklat metodiken, enligt E. Det är den påskrivande revisorn som har fullt ansvar för att revisionen utförs korrekt. Ansvaret kan inte överföras på den som har gjort mallen eller checklistan.

Datorstödd revisionsmetodik innebär också en arbetsbesparing i och med att information om klienten och tidigare revisioner finns tillgänglig. Informationen går dock inte att använda utan att ta hänsyn till ny information. *”Den verksamhet som är exakt likadan som förra året, den finns inte.”*

Revisionsbyrån försöker standardisera metodiken så mycket som möjligt för att det ger vinster för företaget som helhet, men det är inte en helt problemfri process.

”Sedan är det ju så, kan jag säga, att revisorer är ganska starka i huvudet, och man vill ha det på sitt eget sätt. Så det är ju en konst att få in alla i fållan, så att vi gör på samma sätt.”

4.6.7 Kunskapsgenerering

I revisionsteamet är det oftast bara E och en assistent, utan något mellanled i form av en revisionsansvarig, vilket är vanligt på större bolag. E anser att det är en fördel för assistenten att arbeta nära både påskrivande och kunden. I början kan man aldrig överlåta val och bedömningar till assistenten, men man släpper assistenten allt eftersom erfarenheten kommer.

Standardiseringen av revisionsmetodiken är positiv för assistenterna eftersom de arbetar i olika revisionsteam. Olika metoder kan då skapa frustration hos assistenterna, vilket revisionsbyrån försöker förekomma genom att standardisera. Förhoppningsvis påverkar datorstödd revisionsmetodik inte inläringen av revisorsyrket i negativ riktning, menar E. Den påskrivande har dock en viktig roll angående att förmedla tänkandet kring bedömningar.

Mer detaljerade rekommendationer gör det svårare för assistenten att se det övergripande i revisionen.

”Det kan nog stöka till det lite grann om man inte får hjälp på traven att komma upp i det här helikopterseendet så att säga, att titta på årsredovisningen uppifrån och ner, istället för att vara inne i detaljregleringen.”

Mallarna underlättar att överlåta mer granskningsarbete till assistenterna. Om E ska utföra revisionen helt själv upprättar E inget detaljerat granskningsprogram. Det är ett sätt att utbilda

och styra assistentens arbete, därmed blir de saker gjorda som E bedömer som väsentliga. *”Det är ju till sist jag som skriver på.”* Assistenten får ett granskningsprogram där det finns balansposter som ska granskas och assistenten ska dokumentera tillvägagångssätt och eventuella bedömningar. Påskrivande ser sedan vilka kontroller som är gjorda, om de är gjorda enligt intentionerna, och utvärderar bedömningarna. Feedbacken tillbaka till assistenten, med åtgärdslistor och förklaringar är viktig, eftersom arbetet är en del av assistentens utbildning och utveckling.

Organisationen försöker ta tillvara på lärdomar från personliga erfarenheter genom en nationell revisionskommitté som arbetar via telefonmöten under året för att finslipa revisionsprogrammet. Varje höst träffas alla ansvariga för IT-, kvalitets-, revisions-, redovisningskommitté under ett par dagar på en konferens. Där fångas mycket nyttigt upp för implementering.

5 Analys

I detta kapitel kommer examensarbetets frågeställningar att besvaras och syftet att uppfyllas. Detta görs genom en analys där empirin ställs i relation till teorin. Till skillnad från empirin presenteras här en sammanställning av respondenternas svar under varje ämnesområde. Deras svar kommer att ställas mot varandra, för att se vilka åsikter de delar och på vilka områden deras svar skiljer sig.

5.1 Professionalism och känsla

Majoriteten av respondenterna förknippar professionalism med att besitta en oberoende och objektiv ställning gentemot klienterna. Revisor D uttryckte att det var viktigt att våga stå upp mot VD, vilket kan anses vara en beskrivning av ovanstående begrepp. Andra kvaliteter som flera av dem nämnde var egenskaper som att våga fatta beslut, samt att inneha både kunskapsmässig och social kompetens. Respondenternas uppfattning om vad professionalism innebär stämmer väl överens med FAR SRS definition, då båda betonar objektivitet och självständighet. Det är även närvaron av dessa egenskaper som Erlingsdottir betonar som centrala för självstyrning av revisionen. Eftersom allmänheten inte innehar tillräckliga kunskaper för att kunna kontrollera revisorernas granskning måste de förlita sig på att de är objektiva nog för att säkerställa en bra revision. Man kan säga att existensen av revisorernas självdisciplin, dvs. att de själva ansvarar för att normer och regler följs, är fundamental för att upprätthålla samhällets förtroende för professionen.

Respondenterna återkommer ofta till hur man med tiden utvecklar en känsla för revisionen. De berättar om hur viktigt det är att vara en god människokännare och att kunna läsa av personer för att kunna komma åt den information som finns mellan raderna. D pratar om magkänslan man får av personerna och av stämningen på arbetsplatsen, men poängterar att även om denna känsla kommer från erfarenhet måste man vara noga med att dokumentera hur man har tänkt under hela vägen. E berättar att man med tiden lär sig att tyda hur klienterna uttrycker sig och vad det kan betyda.

Känslan för vad som behöver granskas i revisionen och förmågan att instinktivt känna av vad som bör göras, samt hur man får fram den information man behöver, kan illustreras med hjälp

utav isbergsmetaforen för tyst och explicit kunskap. Den explicita kunskapen personifierar den kunskap som organisationen ”äger”, dvs. den kunskap som alla anställda kan ta del utav, medan den tysta kunskapen är den kunskap som är individuellt bunden till en specifik anställd. Revisorns känsla och professionalism utgör slutprodukten av denna tysta kunskap revisorn besitter, då den innefattar egenskaper som inte direkt syns, och inte kan delas.

Revisor D nämner att professionalism är att följa etiska och moraliska normer och regler vilket bekräftar den teori där Montagna listar gemensamma etiska regler som en viktig egenskap för att uppnå professionalism. Begrepp som nämns i denna teori omtalas även av våra respondenter, då oberoende, integritet och kompetens upprepas av majoriteten av dem. Generellt listar respondenterna personliga egenskaper och kvalifikationer som mest betydelsefulla för definitionen professionalism, varvid ledarskap, förmågan att våga fatta beslut och social kompetens går i spetsen. Mer konkreta kvalifikationer som en gemensam kunskapsbas och höga inträdeskrav omtalades inte lika frekvent.

Vår känsla efter mötena med respondenterna är att revisorerna ser sig själva som en sammanhållen yrkeskår med gemensamma värderingar och yrkesstolthet. Alla respondenter är överens om att det krävs mycket arbete innan man blir en erfaren och skicklig revisor, och att det tar tid innan man får känslan för yrket. På Montagnas lista över egenskaper som definierar professionalism återfinns en gemensam uppfattning om professionens roll i samhället samt dess likvärdiga värderingar. På dessa punkter uppfattar vi revisorprofessionen som en väldigt enad yrkeskår. Alla, förutom i viss mån revisor C, är väldigt korrekta i sina uttalanden, då deras svar ofta är förutsägbara och kritik mot professionen förekommer knappt. Man får känslan av att de utger sig för att vara en profession med en viktig roll för ”sammanslagningarna”, men att fokus i verkligheten snarare ligger på ”affärerna i samhället”. Revisor C är den enda av respondenterna som uttrycker detta på ett konkret sätt, medan de andra återkommer till betydelsen av kostnadseffektiv revision.

5.1.1 Sammanfattning

De egenskaper som respondenterna förknippar med professionalism stämmer väl överens med FAR SRS definition, dvs. beskaftenheter som objektivitet och självständighet. Närvaron av dessa kvaliteter hjälper även till att upprätthålla revisorernas förtroende hos allmänheten. Andra egenskaper som respondenterna framhåller som viktiga är att vara en bra

människokännare samt att ha en intuitiv känsla för revision. Dessa kan båda klassas som tysta kunskaper. Generellt stämmer respondenternas bild över egenskaper som förknippas med professionalism väl in på Montagnas teori och det är främst personliga egenskaper som nämns. Över lag besitter revisorerna likvärdiga värderingar och upplevs som en enad yrkeskår.

5.2 Risk och väsentlighet

Revisorerna ser riskbedömningen som basen för granskningen. Riskbedömningen är i grunden kvalitativ och revisorerna nämner många mjuka faktorer, som förtroende för företagsledning, historiska erfarenheter och incitamentsstruktur hos klienten. Riskbedömningen tycks utgå från varje enskilds revisors eget omdöme.

Fyra av fem av respondenter kommer fram till samma slutdefinition av väsentlig risk; att något felaktigt kommer med i årsredovisningen som får en intressent att agera på ett sätt som de annars inte skulle ha gjort. Revisor As svar skiljer sig något från övriga respondenter, då As definition av väsentlig risk är ett belopp vars storlek kan riskera ett företags framtida verksamhet. Majoritetens uppfattning om vad väsentlighet risk är, stämmer mycket väl överens med den definition på väsentlighet som finns i RS 320 p 3.

”Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna.”

Detta tyder på att revisorerna har god kunskap om regelverkets definitioner, men också att de uttrycker sig relativt ofritt i förhållande till regelverket. Det ger en känsla av att revisorerna uttrycker sig traditionellt och svarar på det sätt som förväntas av dem. Vår känsla förstärks av att revisor C skämtsamt säger att hon levererar det korrekta, inlärd svaret på vår fråga.

Flera av revisorerna tar upp väsentlighetstal vid beskrivningen av begreppet väsentlighet och bedömningen av vad som är väsentlig risk. Revisorerna beskriver väsentlighetstalet som ett belopp (i kronor) vilket utgör gränsen för ett väsentligt fel på årsredovisningsnivå. I första hand används en viss procent av resultatet för att räkna ut detta belopp, men ibland ger en viss procent av balansomslutningen ett bättre underlag. A menar att vad som är väsentligt skiljer

sig åt i olika bolag och är en bedömningsfråga. Väsentlighetsbeloppet bryts ner i mindre belopp som revisorn använder sig av för att avgöra vad som är väsentligt i enskilda poster i granskningen, då man bedömer att fel i denna storlek kan aggregeras samman till ett väsentligt fel på årsredovisningsnivå. Trots att väsentlighetsbeloppen är kvantitativa och beräkningen bygger på tumregler för vad som är väsentligt, tyder respondenternas svar på att beräkningen av väsentlighetstal inte kan ske helt mekaniskt. Beräkningen av väsentlighetstal bygger på revisorns professionella bedömningar och känsla. E tycker exempelvis att kvaliteten på redovisningskonsulten kan tas med i bedömningen av väsentlighetsbeloppet, vilket inte går att kvantifiera.

Revisor B anser att det inte finns någon koppling mellan väsentlighetsnivåer och vad som ses som en signifikant risk, vilket gör att bedömningen är väldigt subjektiv. Även D verkar vara inne på samma spår. Väsentlighetsnivån är kvantitativ och då är stora poster viktiga att kontrollera även om de innehåller en relativt låg risk, säger D. Även de omvända situationen gäller. D berättar om ett cigarettlager hos en klient som inte var väsentligt, men där risken var så hög att extra granskning behövdes eftersom varan var stöldbärlig. Det krävs alltså att revisorn gör en sammanvägning av två separata bedömningsgrunder både risk och väsentlighet. Detta innebär att risken bedöms olika och därmed kan revideringen skilja sig åt avsevärt mellan revisorer. Det är därmed inte säkert att revisionen blir lika från fall till fall..

När det gäller revisionsriskformeln är respondenterna samstämmiga. Den representerar ett sätt att tänka och används inte som en kvantitativ formel för att beräkna revisionsrisken. Den visar på samspelet mellan de olika riskkomponenterna. Revisorerna säger alla att man tittar på dessa olika komponenter och bedömer kontrollrisk och inneboende risk för att avgöra hur mycket och vilka granskningsinsatser som ska göras. Vi ställer oss därmed kritiska till varför revisionsriskerna presenteras i en formel, om man ändå inte använder formeln matematiskt. Vi håller därmed med om kritiken till formeln i teorin och håller det sannolikt att den kommer från en önskan att försöka förklara olika fenomen med hjälp av en slags modell. Med Francis retorik kläds de kvalitativa bedömningarna i en kvantitativ kostym, för att ge sken av objektivitet och vetenskap.

Revisor D tycker sig se ett samband mellan storleken på risken och mängden av formalia. Är risken hög krävs mer formalia, samt att det då även genomförs en kvalitetssäkring ifrån någon annan partner på byrån. Revisor B kommenterar att ett ökat fokus på riskbedömning har

inneburit en revision mer inriktad på att granska problematiska och viktiga områden, istället för att granska alla områden lika mycket. Det är viktigare att göra rätt saker, för att det inte är ekonomiskt att granska onödiga saker, menar B. Effektivitet och skydd för revisionsbyrån är därmed argumenten snarare än att erbjuda intressenterna bättre information.

5.2.1 Sammanfattning

Riskbedömning och väsentlighet är två faktorer som revisorerna måste sammanväga för att utforma granskningen. Sammanvägningen görs av revisorn och kan därför uppfattas som subjektiv. Riskbedömningen är i huvudsak kvalitativ och väsentlighetsbedömningen kvantitativ. Revisionsriskformeln är inget som används kvantitativt utan endast som ett sätt att tänka, och det kan därför anses märkligt att den presenteras som en formel.

5.3 Regelverkens detaljering

Respondenterna är överens om att regelverken generellt har utvecklats mot att bli allt mer detaljrika, någonting som även bekräftas i vår teoridel. Majoriteten påpekar att det däremot inte alltid handlar om nya moment som läggs till, ofta har man gjort dessa kontroller tidigare men som nu ska dokumenteras på ett mer formellt sätt. B berättar att många är skeptiska till regelverksförändringar, att de övertolkas och ses som någonting som bara skapar merarbete. Att revisorerna inte alltid sätter sig in i vad de nya reglerna innebär och därför inte förstår att de har tänkt precis likadant tidigare.

Ifall någonting har blivit fel under revisionen gör den omfattande dokumentationen att det nu är lättare att gå tillbaka och se hur man tänkte och vad som har granskats, vilket upplevs som positivt. Denna utveckling skulle kunna härledas till alla de redovisningsskandaler som har ägt rum, att revisorerna tvingas dokumentera mer för att i efterhand bevisa hur granskningen har gått till.

Alla respondenter, utom C, tycker att den ökade detaljrikedomen inte påverkar utrymmet för egna bedömningar, men C tillägger även att de erfarna revisorerna nog inte påverkas speciellt mycket av detaljstyrningen. Motsatsen föreskriver alltså att mindre erfarna anställdas utrymme för subjektiva bedömningar påverkas av den ökade detaljrikedomen, något vi kommer att förklara tydligare i kommande analysstycken. Man kan anta att

professionalismen, som de erfarna har skaffat under sina år i branschen, är skälet till att de inte påverkas av detaljrikedomen i lika stor utsträckning. Att många av våra respondenter har påbörjat sin karriär innan denna detaljrikedom infann sig, leder följaktligen till att deras professionalism byggdes upp utan påverkan från denna regelverksförändring. De revisorsassistenter som påbörjat sin karriär efter den ökade detaljstyrningen har däremot inte samma möjlighet att skaffa sig denna professionalism fritt ifrån påverkan av detaljregleringen. Man kan spekulera i hur detta kommer att påverka professionalismen hos framtidens revisorer, om detaljrikedomen försvårar möjligheten att få en helhetsbild kan det bli svårare att skaffa sig en intuitiv känsla för revision.

Respondenterna tycker att den ökade detaljrikedomen leder till att arbetet nu tar mer tid. B poängterar att fler detaljer även innebär att det blir lättare att göra fel, och att det finns en risk att alla inte har full kontroll över vad som ska göras.

Att mallarna influeras av regelverken och dess ökade detaljrikedom är alla överens om, men B tror att regelverken aldrig kommer att kunna komma ner på samma detaljeringsnivå som mallarna, då deras utformning redan är väldigt konkret.

B tycker att ISA, som i teorin beskrivs som ett komplext och detaljreglerat regelverk i förhållande till RP, trots allt är ganska principbaserad i jämförelse med vad regelverken över lag är. Generellt uppfattar respondenterna regelverken som används i Sverige som relativt principbaserade, detta överensstämmer väl med den generella bilden om att europeiska revisionsregelverk grundas på de kontinentala redovisningstraditionerna. A påpekar att regelverken bara ska fungera som en bas för hur man ska tänka, att det är vad som är utanför lagtexten som skall ifrågasättas. Fokus ska ligga på helheten, revisionen ska leda till uppvisandet av en ”rättvisande bild”. Hur detta begrepp infördes i Sverige för att komplettera begreppet ”god redovisningssed” beskrivs mer ingående i teorin. D tycker dock att principbaserade regelverk gör det svårare att ”hänga ut” en person eftersom man då har rätt att agera utefter de förutsättningar som finns om detta har motiverats, även om personen egentligen har tänkt fel.

I USA är regelverken mycket mer detaljstyrda, detta är alla respondenter eniga om. Både A och B tar upp samma problem med denna typ av detaljrikedom – att det som inte finns reglerat i regelverken helt plötsligt blir tillåtet. Lagstiftarna försöker täcka upp dessa hål

efterhand som man upptäcker att folk glider igenom nätet av lagtext, men oftast hinner de inte med eftersom de som vill hitta kryphål är väldigt uppfinningsrika. Med hänvisning till fisknätsmetaforen är det inte enkelt att avgöra hur stora maskorna ska vara, att granska allting skulle bli alldeles för tidskrävande och kostsamt. Men att öka detaljrikedomen i regelverken som en lösning på att stora fiskar tar sig genom nätet är inte bara positivt, det för även med sig en ökad svårighet att se helhetsbilden. C tror att ett annat problem med väldigt detaljstyrda regelverk är att de skapar stress och att det kan finnas en risk att man inte vågar tolka sin egen situation med klienten. A framhåller detaljstyrning som en bra stödfunktion i vissa kritiska områden som t.ex. bedrägeri och intäktsredovisning. En annan positiv beskaffenhet med detaljrikedom är, enligt C, säkerställandet om att revisionen blir lika från gång till gång.

På frågan om respondenterna föredrar principbaserade eller detaljreglerade regelverk svarar alla utom E att de tycker bäst om det första. E tycker att en kombination av de bägge är det optimala men poängterar att principer är viktigast för det övergripande, man kan aldrig nöja sig med att bara granska detaljer. Det är intressant och motsägelsefullt att fyra av fem respondenter inte tycker att den ökade detaljrikedomen påverkar deras professionalism samtidigt som en lika stor andel föredrar principbaserade regelverk framför detaljstyrda. A säger även att om detaljregleringen blir alltför omfattande kan det hindra det egna tänkandet. Antingen är revisorernas professionalism stark nog att hantera detaljregleringen eller så intar respondenterna en försvarsställning för att skydda sig själva, sin byrå och sin profession. Detta ämne kan anses som känsligt och i metoden finns beskrivet att det ibland kan vara svårt att få helt ärliga svar på sådana frågor. Huruvida denna intervjuareffekt ägt rum under våra intervjuer kan vi bara spekulera i.

När vi ber våra respondenter att förutspå hur framtidens regelverk kommer att förändras får vi blandade prognoser fokuserade på olika delar av regelverksfloran. A tror att USA kommer att utvecklas i riktning mot det kontinentala förhållningssättet, att toppen är nådd vad gäller detaljstyrning eftersom det leder till att företagen inte hinner leverera utan bara kontrollera. Att IFRS nu accepteras i USA, ser både B och D som indikationer på att de detaljstyrda regelverken kommer att utvecklas i riktning mot de principbaserade. D tror att USA skulle kunna producera mer detaljer men hoppas att de istället anpassar sig mot Europa, men säger att den som är starkast kommer att vinna. C spår att RS kommer att blir mer omfattande eftersom ISA är det, vilket även D håller med om. E tror att stora bolag kommer att styras mer

i detalj eftersom marknaden kommer att kräva det. Mindre bolag kommer däremot regleras av en annan form av regelverk, inte lika detaljstyrt, utan med mer utrymme för verksamheten.

5.3.1 Sammanfattning

Det kan noteras att mycket av de nya regleringarna innefattar moment som gjorts av revisorerna redan tidigare – det måste nu bara dokumenteras på ett mer omfattande sätt. Enligt respondenterna påverkas inte deras professionalitet av den ökade detaljrikedomen, i synnerhet påverkas inte de mer erfarna revisorernas omdöme. Någonting motsägelsefullt och därför intressant som kom fram under intervjuerna var att respondenterna inte tyckte att detaljrikedomen påverkade deras professionalism samtidigt som de föredrog principbaserade regelverk framför de detaljstyrda.

5.4 Standardiserad och datorstödd revisionsmetodik

Datorstödd revisionsmetodik har, i en debattartikel i tidningen Balans, uppmärksammats som ett potentiellt hot mot revisionskvaliteten, då en sådan metodik skulle kunna innebära att revisionen blir en datorteknisk och mekanisk övning med en sämre koppling till verksamhet och människor. En metodik som är allt för föreskrivande kan enligt samma artikel också leda till att revisionen reduceras till en procedur fri från svåra bedömningar. Vi anser att dessa hot mot revisionskvaliteten har likheter med Francis argumentation mot en strukturerad revisionsmetodik. Om revision är en datorteknisk övning utan koppling till verksamhet och människor, kan den inte längre betraktas och utföras som en hermeneutisk verksamhet. En hårt reglerad metodik innebär också att bedömningarna maskeras som objektiva. Vi kommer att knyta an respondenternas svar till revisionsmetodikdebatten ”objektiv formalisering kontra subjektiva bedömningar”.

Efter våra intervjuer kan vi konstatera att revision i stor utsträckning sker med hjälp av datorstöd och standardiserade dokument. Detta är inte något uppseendeväckande resultat av våra intervjuer, utan det bekräftar våra förhållningar. Detta sakförhållande presenteras för att det är bra att ha i åtanke när man läser den fortsatta analysen.

Datorstödd revision infördes i början av 90-talet och används nu i allt större omfattning. Våra respondenter berättar att alla revisionsbyråer har en egen internt framarbetad metodik. C

uttrycker det som att intern policy för god revisionssed är inbakad i diverse dokument och att dessa är obligatoriska att följa vid revisionen.

Respondenterna är överens om att en datorstödd revisionsmetodik inte är negativt för revisionen om den används på rätt sätt. De framhåller att det finns många fördelar med en datorstödd revisionsmetodik. Metodiken ger revisionen en struktur som effektiviserar arbetet tidsmässigt, underlättar delegering av arbete inom revisionsteamet, stödjer lärandet och skapar bättre förutsättningar för den viktiga dokumentationen. Dokumentation och datorstödd metodik innebär också att information om klienten och föregående revisioner finns lagrad, vilket man har nytta av i den analytiska granskningen.

Tre av fem respondenter påtalar kvalitetsförbättring som ett argument för en standardiserad metodik. Revisor B menar att datorstöd med mallar och checklistor snarare höjer den lägsta kvalitetsnivån i revisionen, i motsats till att sänka den övre kvalitetsnivån. Revisor C menar att en minimistandard på kvaliteten garanteras med ökade föreskrifter och att det är en säkerhet för klienten, samt att en fast struktur kan bidra till en ökad enhetlighet, så att lika fall behandlas på ett likartat sätt. Revisor D anser att standardiserade mallar och checklistor underlättar vid överlåtning av granskning till assistenterna och att kvaliteten förbättras eftersom momenten är beskrivna i dessa. En ökad enhetlighet vid bedömningar var själva grundargumentet för en mer strukturerad metodik i teoriavsnittet.

En strukturerad metodik är således någonting som respondenterna i första hand talar om som något positivt och eftersträvänsvärt. Det respondenterna lyfter fram som positivt, effektivitet och dokumentationsmöjligheterna, kan kopplas till Cushing and Loebbeckes drivkrafter bakom den standardiserade revisionsmetodiken. Allt mer detaljerade rekommendationer är en annan drivkraft som definierar revisorns juridiska ansvar tydligare, vilket gör att dokumentationskraven ökar och metoden måste anpassas till detta.

Man kan undra om klienterna idag får lika mycket revidering för sina pengar då en stor del av tiden går åt till att dokumentera. Därmed kan man ifrågasätta uttalandet om att kvaliteten verkligen blivit bättre. Lämnar dokumentationen mindre utrymme för den egentliga revisionen kan det finnas en större risk att fel inte upptäcks och därmed leder till en sämre revision.

En ökad konkurrens på revisionsmarknaden driver standardiseringen som ger en kostnadseffektiv revision. Här kan man anta att revisorerna och byråerna agerar enligt den ekonomiska incitamentsmodellen, dvs. med ekonomisk vinning för ögonen, vilket riskerar att prägla deras handlande. En revision som utförs med stor noggrannhet kan enligt fisknätsmetaforen bli alltför dyr. Ett sätt att prismässigt konkurrera med de andra revisionsbyråerna kan vara att arbeta med större maskor i sitt nät. Brante menar däremot att revisorerna, om man använder sig av det naiva synsättet, drivs av yrkesetik snarare än vinstintresse. Detta grundar han på att professionen enbart består av människor med speciella kunskaper som utför högt kvalificerade uppgifter, genom detta skapas någon form av yrkesstolthet som i sin tur upprätthåller yrkesetiken.

De fördelar med metodiken som respondenterna lyfter fram är främst sådana som underlättar och effektiviserar för revisionsbyrån, snarare än att ge fördelar till klienten eller bidra till högre kvalitet på revisionen. Fördelar som lyfts fram är t.ex. att man nu enklare kan använda sig av information ifrån tidigare år, fördela arbetet inom teamet och få ryggen fri genom att dokumentera sin granskningsinsats.

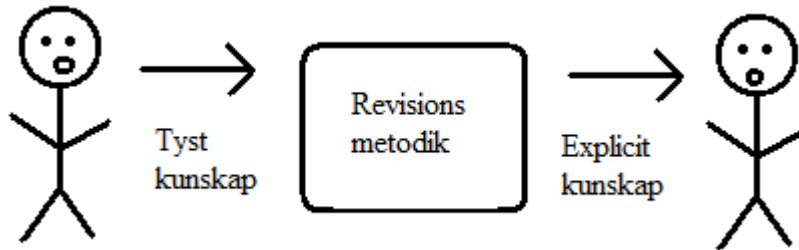
Det finns alltså en risk att metodiken är mer anpassad till att tjäna revisionsbyråernas ”affärer i samhället” istället för ”sammällsaffärerna”. I förlängningen kan man givetvis argumentera för att en mer kostnadseffektiv revision kommer klienten till gagn genom pressade revisionspriser, men det säger ingenting om revisionskvaliteten. En ökad dokumentation behöver heller inte förbättra revisionens kvalitet. När våra respondenter talar om dokumentationens syfte handlar det om ett skydd för den påskrivande revisorn vid Revisorsnämndens granskning. Indirekt innebär dokumentation visserligen att revisionen måste innehålla de moment som dokumenteras, vilket skulle kunna förbättra kvaliteten. Dokumentationen tycks dock i vissa fall vara ett självändamål. Revisor C beskriver hur revisionsplaneringsdokumenten, som enligt metodiken tillhör den inledande planeringsfasen, ibland fylls i sist av allt i revisionen, bara för att dokumentationen ska bli komplett. När planeringen görs efter själva revisionen fyller den ingen funktion. Då har själva grundtanken med en strukturerad metodik gått förlorad, och revisorn har med Francis språk blivit en kugge i maskineriet. Revisorn tjänar metodiken, istället för att metodiken tjänar revisorn genom att vara ett verktyg.

Samtliga respondenter anser att det finns *potentiella* risker med en datorstödd revisionsmetodik och diskuterar dessa risker på ett allmänt plan. Risken med en hög grad av struktur är, enligt respondenterna, att man förlitar sig för mycket på färdiga mallar och checklistor och att det är farligt i de fall dessa inte fångar riskerna och väsentligheterna hos den enskilda klienten. Respondenternas beskrivning av den potentiella risken med en strukturerad revisionsmetodik stämmer väl överens med Francis kritik mot den mekaniska revisionsprocessen, där revisorn blir ett verktyg för att uppfylla revisionsmålet, vilket är att färdigställa det förutbestämda granskningsprogrammet. Alla respondenter, utom revisor C, menar dock att detta i verkligheten inte är något problem. De är överens om att det sunda förnuftet, den egna tankeförmågan och helikopterseendet genomsyrar revisionen. De fyra av våra respondenter som är auktoriserade revisorer anser sig därmed hantera risken med den standardiserade datastödda metodiken på ett tillfredställande sätt. Den datorstödda revisionsmetodiken är inget problem, menar respondenterna, om man innehar professionell skepticism, uppdaterar klientinformationen och ser till att teamet totalt sett har hög kompetens.

Revisor C säger att revisionsmetodiken är så standardiserad att den kan liknas vid ett löpande band, vilket påverkar kvaliteten negativt. C liknar revisionen vid McDonaldskonceptet och känner att det inte blir någon riktig kvalitet i revisionen. Det efterfrågas inte heller, menar C, då revisionspriserna är låga i Sverige ur ett internationellt perspektiv. C tror också att en detaljerad metodik styr de egna bedömningarna. Samtidigt som metodiken är mycket förskrivande och standardiserad, menar C att utförandet av revisionen ändå inte alltid följer metodiken. C menar dock att det inte alltid är frågan om väl avvägda beslut då metoden frångås, utan att utförandet av revisionen är mer ad hoc inspirerad och att det handlar om att få arbetet att flyta.

C påtalar att det är väldigt lätt att kopiera granskningsprogram från föregående år och att det inte är ovanligt att man genomför revisionen med föregående års granskningsprogram som utgångspunkt, utan att göra en grundlig genomgång av verksamhetsförändringar. Även revisor A nämner begreppet att "rulla" granskningen från föregående år och säger att det då är livsfarligt om kommentarer inte rensas ut utan hänger med in i nästa revision. A tycker att det är fult att kopiera, men säger samtidigt att det tar några år för en revisor att lära känna ett företag tillräckligt väl för att veta precis var problemställningarna finns och att föregående revisioner hjälper den nya revisorn att komma djupare in i problemområdena. Detta tyder på

att personlig och tyst kunskap i viss utsträckning kan lagras i dokumentationen och på så sätt bli explicit. Genom dokumentationen kan den explicita kunskapen då överföras till nästa revisor.



Figur 5.1 Kunskapsomvandling¹⁵⁸

A säger sig också ha större förståelse för att man rullar revisionsprogrammet från år till år hos mindre klienter, där verksamheten inte förändras lika mycket. Revisor E, som jobbar med små ägarledda företag, menar att deras verksamhet aldrig är identisk från år till år, och att man därför inte gör en bra revision om man rullar granskningsprogrammen. Alla respondenter tycker att granskningsprogram som kopieras utan eftertanke leder till en dålig revision, men vi tycker att det verkar finnas en viss förståelse för att återanvända granskningsprogram under vissa förutsättningar. Frågan är hur mycket man fastnar i gamla tankebanor, särskilt då revisorsyrket enligt D har blivit ett tuffare yrke som kräver mer. Mellan raderna tycker vi oss kunna utläsa att stress är en faktor som kan bidra till att man fastnar i tekniken och upptrampade stigar. Datorstödd metodik kan i en sådan situation erbjuda lockande genvägar.

Respondenterna visar medvetenhet om riskerna med datorstödd metodik och standardisering och de beskriver hur de motverkar riskerna. När respondenterna talar om planeringen handlar det om ett övergripande perspektiv med starka kopplingar till verksamhet och människor. Granskningsprogram och standardiserade dokument anpassas till klientens verksamhet och nya förhållanden uppdateras. Denna fas av revisionen motverkar därmed standardisering och här krävs enligt respondenterna personlig kunskap, eget tänkande och till och med något så ovetenskapligt och icke-mekaniskt som fantasi nämns. Flera av respondenterna nämner också hur viktig den sociala kontakten med ägare, ledning och personal är för att få information och en "känsla" som kan hjälpa revisorn att planera revisionen. Kommunikation inom teamet

¹⁵⁸ Konstruerad av författarna

framhålls också som viktigt. Revisionen tycks därmed innehålla hermeneutiska inslag även om grundvalen är att revisioner är så pass enhetliga att man kan utgå från standarddokument, där man sedan gör Anpassningar till den konkreta situationen.

En tydlig metod gör det lättare att överlåta granskning på assistenterna. Revisionsteamets sammansättning är då annan viktig förutsättning för att det kritiska tänkandet ska få utrymme. Det måste alltså finnas tillräcklig erfarenhet inom teamet totalt sett. Även om mindre erfarna assistenter håller sig strikt till mallar så går någon mer erfaren igenom det assistenten dokumenterat och kontrollerar att granskningen utförts enligt intentionen och att resultaten hänger ihop på ett logiskt sätt.

Respondenterna trycker på att det är viktigt att använda den datorstödda metodiken på rätt sätt. Den ska användas som ett stöd och ett verktyg och inte vara något som revisorn ska följa utan eftertanke. Det är revisorn som utför revisionen, fyra av fem respondenter anser att ansvaret för revisionen inte på något sett förflyttas från den påskrivande revisorn till revisionsbyrån trots att det är byrån som tillhandahåller metodiken och framställer mallarna och checklistorna revisionen ska utgå ifrån. Endast revisor D anser att delar av ansvaret övergår från den påskrivande revisorn till revisionsbyrån. D berättar även att det vid revisionsbyråns interna kvalitetskontroller upptäcks moment revisorer är sämre på att utföra. Dessa moment finns oftast inte med i checklistorna eller som ett steg i databaserna, säger D. Detta anser vi tyda på att revisorerna följer revisionsmetodiken nära inpå och att deras bedömningar faktiskt styrs av en strukturerad metodik. Revisorn kan inte identifiera de moment som inte finns representerade i metodiken så enkelt som respondenterna framhåller i intervjuerna.

Generellt anser vi att de respondenterna som är auktoriserade revisorerna är konservativa och förutsägbara i sina uttalanden. Deras svar präglas av att vara försiktiga och korrekta. Revisor C som inte är godkänd eller auktoriserad är den som har de mest kontroversiella uttalandena om metodiken. Detta kan bero på den personliga relationen till respondenten, att revisor C är minst erfaren och därför ser andra sidor av metodiken eller att C bytt revisionsbyrå och därför uttalar sig friare. Vi tror att en kombination av faktorerna, som alla verkar i samma riktning, är orsaken till att vi fått en respondent med klart avvikande åsikter. En personlig relation ger en öppnare dialog och ett arbetsgivarbyte innebär att respondenten inte känner samma lojalitet med revisionsbyrån, vilket kan ge mer kritiska svar. Att man i början av sin karriär använder

sig av metodiken på ett annat sätt än då man har fått mer erfarenhet är något som revisor A berör. A säger att man till en början av sin karriär måste lära sig förstå mallar och checklistor och gå strikt efter dessa. Revisors C:s kritik måste därmed förstås i sin rätta kontext.

5.4.1 Sammanfattning

Det finns en stor överensstämmelse mellan Francis kritik mot en strukturerad revisionsmetodik och de potentiella riskerna respondenterna identifierar med en datastödd revisionsmetodik. De auktoriserade revisorerna menar dock att riskerna hanteras på ett tillfredställande sätt och därför inte innebär en reell risk i det dagliga arbetet. De positiva argumenten respondenterna lyfter fram med den standardiserade metodiken i empirin stämmer väl överens med Cushing and Loebeckes drivkrafter bakom den standardiserade metodiken. Argumenten handlar mer om interna fördelar för revisionsbyrån än kvalitetsförbättring. Respondenterna talar alla mycket om dokumentationsmöjligheterna och metodiken, vilket vi finner intressant. Frågan är om mer dokumentation leder till en bättre revision sett ur intressenternas synvinkel. Metodikens utveckling kanske drivs mer av revisionsbyråns kostnadseffektivitet och revisorernas behov av att dokumentera för att skydda sig, d.v.s. mer för ”affärer i samhället” än ”sammällsaffärer”.

6.5 Kunskapsgenerering

Respondenterna ansåg att revisorsyrkets inlärningsprocess är enklare nu än tidigare, eftersom den omfattande revisionsmetodiken underlättar strukturen på arbetet och förenklar kunskapsinhämtningen. Men samtidigt påpekar respondenterna att den kan stjälpa genom att detaljerna skuggar möjligheten att se till helheten. Att revisionsmetodiken är detaljerad och standardiserad gör även att assistenterna kan vara mer produktiva från dag ett, då arbetet enklare kan flyttas ner till dem i ett tidigt skede. Detta innebär att man som nyanställd kan skaffa sig praktisk erfarenhet, vilket utgör en nyckelroll i kunskapsskapandet enligt Nonaka.

Det första steget i kunskapsgenereringen utgörs av att skapa och utveckla den tysta kunskapen hos individen, (Socialisation) vilket görs genom att revisorerna interagerar med varandra och med kunderna. Genom att arbeta i team, vilket alla revisionsbolagen gör, uppstår ett erfarenhetsutbyte då nya assistenter lär sig av de mer erfarna revisorerna i teamet, vilket kan ses som ett lärling-mästare förhållande. Den tysta kunskapen kommuniceras från de mer

erfarna revisorerna till de mindre erfarna genom att den kunskap de genom sin yrkesvana samlat på sig förmedlas till de andra medlemmarna i teamet genom att arbeta tillsammans och diskutera. Arbetet i team möjliggör en vertikal såväl som horisontell inläring. Ett exempel på detta är hur revisor A alltid låter en mindre erfaren revisor följa med och observera arbetet på möten mellan den påskrivande revisorn och kunden. Denna information får sedan assistenterna ta del av eftersom de arbetar i team.

Respondenterna var överens om att praktisk övning är något som krävs för att lära sig yrket. Revisor B nämnde att 90 procent av det man lär sig härstammar från praktisk övning snarare än från utbildningskurserna, vilket stödjer Nonakas teori om hur tyst kunskap skapas och förmedlas.

I nästa fas (Externalization) uttalas den tysta kunskapen som skapats i föregående fas genom dialog, diskussion samt genom den omfattande dokumentation revisorer författar i revisionens olika delar. Genom denna dokumentation blir den tysta kunskapen revisorn ägde nu explicit, för alla att ta del av. Revisor E ansåg att det ökade kravet på dokumentation, trots att det tog mycket tid, var positivt eftersom man nu kan följa revisionens alla steg och få reda på inte bara vad revisorn gjort, utan även hur det motiverades. Detta anser vi vara en källa till inläring, då assistenter kan läsa sig till den tysta kunskap de mer erfarna besitter. Revisor A nämnde att det tar några år innan man kan företaget som ny revisor, och att man fram till dess bygger upp revisionen kring dokumentation från föregående år för att hitta problemområden.

I den tredje fasen (Combination) kombineras explicit kunskap från olika håll, och sammansätts till ny explicit kunskap i form av avancerade databaser, checklistor och mallar. Gemensamt för alla respondenternas bolag är att de använder sig av en intern mjukvara som ständigt uppdateras av berörda regelverk och personliga lärdomar. Dessa databaser uppdateras kontinuerligt av en ansvarig och används sedan av revisorerna för att snabbt kunna tillgodogöra sig kunskap. Att standardisera revisionsmetodik och tillika arbetsgången anser E vara en fördel för inläringen eftersom alla arbetar på samma sätt. Revisor Es bolag har en nationell revisionskommitté som via telefonmöten och en årlig konferens finslipar revisionsmetodik bolaget använder sig utav. D:s bolag har interna utbyten och work shops mellan revisorerna, där kunskap sprids och implementeras. De använder sig även löpande av kvalitetskontroller som upptäcker brister och löser problem i revisionsmetodik, vilket sker på global nivå.

Slutligen internaliseras den explicita kunskapen tillbaka till individnivå, (Internalisation) genom att revisorerna tar till sig den explicita kunskapen och gör den till sin egen genom "Learning by doing", vilket innebär att de praktiserar de mallar och checklistor som sammanställdes i föregående fas.

Den till synes största källan till kunskapsgenerering anser vi vara det faktum att man arbetar i team. Respondenterna var överens om att teamarbete underlättar inläringen av yrket eftersom man då absorberar kunskap från de mer erfarna revisorerna genom att se hur de underbygger sina bedömningar. Det är den här delen av yrket som är omöjlig att lära sig av checklistor och mallar, då det krävs dialog och diskussion för att bygga upp den professionella bedömningsförmågan, känslan och förmågan att kritiskt ifrågasätta.

Kunskapen samlas in och tas tillvara på när man arbetar i team som består av olika människor med olika erfarenheter och förhållningssätt. Inläringen genom arbete i team möjliggör SECI-modellens tanke att den kunskapsskapande spiralen ska fortsätta gång på gång, då revisorerna efter att ha tagit till sig den kunskap som checklistorna erbjuder arbetar i team med nya medlemmar.

Det viktigaste för revisionsbolagen är att den tysta kunskapen kan omvandlas och bli explicit, vilket sker i faserna Externalization och Combination i SECI-modellen. I dessa steg blir den tysta kunskapen, som är bunden till individerna, istället bunden till organisationen, vilket är det viktigaste för bolaget eftersom företagets beroende av de anställda då minskar.

Den inledande och den avslutande fasen (Socialisation och Internalization) är för branschen inte de mest vitala, då dessa faser är produkter av det dagliga arbetet och sker oberoende av organisationens insatser för ökad kunskapsgenerering. Anställda kommer alltid att skapa och binda tyst kunskap genom det arbete och den interaktion som ständigt äger rum i yrket, samtidigt som de alltid kommer att internalisera den explicita kunskap de får ta del utav genom handling och praktik.

Vad revisionsbolagen kan och bör arbeta med är snarare de två mittersta faserna, där dokumentation, öppna dialoger och diskussioner, samt sammanställning av kunskap i

gemensamma databaser och liknade skapar en gemensam kunskapsbas som alla anställda kan dra nytta av, och därav även berika organisationen.

6.6.1 Sammanfattning

Alla representerade revisionsbolag använder sig utav interna databaser, som ständigt uppdateras mot regelverk och förbättras då förslag på ändringar ges av anställda. Detta faktum är för revisionsbolagen något av det mest centrala, i fråga om att uttala och binda den tysta kunskapen till organisationens vinning, då kunskapsgenerering enligt Nonaka bygger på att den tysta kunskapen blir explicit genom att förkroppsligas i text och handlig. Den lagstiftade dokumentationen kan ses som ett annat verktyg som gynnar omvandlingen av tyst kunskap till explicit. En annan drivande faktor för inläring och kunskapsgenerering är att revisorerna arbetar i team. Genom att de mindre erfarna revisorerna arbetar och lär av de mer erfarna förmedlas deras tysta personspecifika kunskap i form av känsla, förmåga att göra bedömningar och ta beslut ner till de mindre erfarna.

6 Slutsats

Kapitlet behandlar de slutsatser som vårt examensarbete mynnat ut i. Dessutom kommer frågeställningarna som presenterades i det inledande kapitlet att besvaras.

6.1 Slutsatser

- En revisors professionalism består inte enbart av synlig kunskap, utan även av tyst kunskap i form av personliga egenskaper som känsla för revision och en god social förmåga. Det är även dessa som respondenterna anser vara de mest betydelsefulla för en revisors professionalism.
- Riskbedömningen utgår ifrån varje revisors eget omdöme och är i huvudsak kvalitativ. Den tysta kunskap revisorn besitter spelar en avgörande roll för revisionen.
- Revisionsriskformeln är ett exempel på hur man framställer revisionen som matematisk och objektiv, men den fungerar i praktiken som ett sätt att tänka och inte som en kvantitativ formel för att beräkna revisionsrisken.
- Respondenterna intygar att regelverken har blivit allt mer detaljrika, men tycker inte att deras utrymme för egna professionella bedömningar har begränsats av detta. I synnerhet påverkas inte de mer erfarna revisorerna. Trots detta föredrar majoriteten principbaserade regelverk.
- De fördelar med strukturerad revisionsmetodik som nämns mest frekvent är huvudsakligen affärsmässiga vinster för revisionsbyrån, medan en förbättrad eller jämnare kvalitet för klienten inte betonas i samma utsträckning.
- Respondenterna anser att risken med en standardiserad revisionsmetodik är att man tappar den egna tankeförmågan. De auktoriserade revisorerna ser dock inte detta som ett problem, då de anser sig kunna hantera denna risk.

- Den tysta kunskap som de mer erfarna revisorerna besitter kommuniceras till de mindre erfarna och blir explicit genom arbete i team med revisorer på olika nivåer.
- Revisionsbyråerna arbetar aktivt för att omvandla den tysta kunskapen till explicit, vilket gör att de tar kontroll över kunskapen och gör den till en företagsspecifik tillgång. De verktyg som används är bl.a. databaser och dokumentation.

6.2 Svar på frågeställningarna

- **Hur påverkar detaljstyrda regelverk och standardiserad revisionsmetodik revisorernas professionalism?**

För att kunna besvara denna frågeställning lät vi först alla respondenter definiera professionalism genom att låta dem beskriva vilka egenskaper de förknippar med begreppet. Eftersom professionalism är ett vitt begrepp gjordes detta för att säkerställa att vi, respondenterna och även regelverken tolkar ordet på ett likvärdigt sätt. De egenskaper som framhölls var i första hand objektivitet och självständighet. Respondenterna betonade även den tysta kunskapen, i form av intuitiv känsla för revisionen, som en viktig del av professionalismen. Detta är en egenskap som av förklarliga skäl inte nämns i FAR SRS definition, eftersom det är en beskaffenhet som är svår att konkretisera, men som vi ändå tycker är väldigt betydelsefull och därför tar i beaktning.

Respondenterna bekräftar vår bild av att regelverken med tiden har blivit allt mer detaljerade. Ofta handlar det om granskningar som har gjorts även tidigare, skillnaden är att det nu finns formella krav på att vissa moment måste genomföras och att revisionen över lag ska dokumenteras mer omfattande.

Samtliga respondenter, utom C, anser att den ökade detaljrikedomen inte påverkar utrymmet för att genom deras professionalism kunna göra egna bedömningar. C, som även är den enda respondenten som inte är auktoriserad revisor, tror dock inte att de mer erfarna revisorerna påverkas lika negativt av detaljstyrningen som de mindre erfarna. Man kan anta att professionalismen, som de erfarna har skaffat under sina år i branschen, är skälet till att de inte påverkas av detaljrikedomen i lika stor utsträckning. Att många av våra respondenter har

varit verksamma inom revision innan denna detaljriktighet infann sig, leder följaktligen till att deras professionalism byggdes upp utan påverkan från denna regelverksförändring. De revisorsassistenter som påbörjat sin karriär efter den ökade detaljstyrningen har däremot inte samma möjlighet att skaffa sig denna professionalism fritt ifrån påverkan av detaljregleringen. Man kan spekulera i hur detta kommer att påverka professionalismen hos framtidens revisorer, om detaljriktigheten försvårar möjligheten att få en helhetsbild kan det bli svårare att skaffa sig en intuitiv känsla för revision.

Trots att respondenterna inte tycker att den ökade detaljriktigheten påverkar dem negativt, genom att de blir mer styrda, föredrar de principbaserade regelverk. Detta betraktar vi som motsägelsefullt och kan vara ett tecken på att respondenterna intar en försvarsställning när deras professionalism ifrågasätts.

Vad gäller den standardiserade revisionsmetodikerna ser alla respondenter faran med att blint förlita sig på mallar och checklistor utan att tänka efter och använda sin professionalism. Trots detta upplever åter igen alla, utom C, att detta inte är något problem för dem. De anser att deras sunda förnuft och professionalism är stark nog för att övervinna de potentiella faror som medföljer denna metodik. Även här kan man ifrågasätta om detta är hela sanningen eller om de intar försvarsställning.

Det positiva som lyfts fram med den standardiserade revisionsmetodikerna handlar främst om affärsmässiga fördelar för revisionsbyråerna, snarare än fördelar som höjer kvaliteten på revisionen. Detta ger ett intryck av att revisorerna har stort fokus på att göra en kostnadseffektiv revision. Om revisionen i första hand drivs av vinständamål istället för yrkesetik kan man, enligt Montagna, argumentera för att revisorskåren inte är professionell. Om effektiviseringen leder till att revisionen koncentreras till de standardiserade momenten, och användandet av professionalism åsidosätts, kan det ha en negativ inverkan på revisionskvaliteten.

- **Vilket utrymme har de kvalitativa bedömningarna i en standardiserad och detaljstyrd revision och riskbedömningsprocess?**

Vi har genom intervjuerna fått stöd för vår föreställning om att revisionen innehåller en hög grad av standardisering i form av mallar och checklistor, samt att regelverken har blivit mer

detaljerade. Respondenterna är dock mycket noga med att påpeka att det egna kvalitativa tänkandet, trots standardisering och ökad detaljrikedom, är ett viktigt inslag i revisionen. Standarddokumenten utgör grunden, men de är ingenting revisorn ska följa mekaniskt. Mindre erfarna assistenter följer checklistorna "blint" och det är därför viktigt att revisionsteamet totalt sett har den kompetens som krävs för att göra bedömningar och se att informationen hänger samman på ett logiskt sätt.

Riskbedömningen, som utgår från varje enskilds revisors omdöme, tycks innebära att granskningen blir mer situations- och klientanpassad och detta anser vi vara en faktor som motverkar standardiseringen. Mjuka faktorer som förtroende för företagsledning, historiska erfarenheter av klienten, och incitamentsstruktur hos klienten, anses viktiga. Revisorns intuition och känsla, som bygger på erfarenhet och social närvaro, är en viktig komponent för att få tillgång till all information och kunna fatta rätt beslut. Revisorerna trycker dock på att det är nödvändigt att revisorn dokumenterar alla beslutsunderlag. Problemet kan, som Revisor D uttrycker, vara att man gör en massa bedömningar men glömmer att dokumentera detta. Frågan är om en intuitiv känsla lätt kan reduceras till en logisk tankekedja som duger ur dokumentationshänseende.

Riskbedömningen är kvalitativ, medan väsentlighetsbedömningen är kvantitativ. Beräkningen av väsentlighetstalen har dock också kvalitativa inslag och den kan inte ske helt mekaniskt. Beräkningen av väsentlighetstal bygger på tumregler, men även till viss del på revisorns professionella bedömningar och känsla. Riskbedömningen och väsentligheten är inte sammankopplade och därmed måste revisorn göra en sammanvägd bedömning av dessa två separata faktorer för att utforma granskningen. Sammanvägningen görs av revisorn och kan därför uppfattas som subjektiv.

I teorin har vi presenterat Francis kritik mot en kvantitativ revision som får revisionen att framstå som objektiv och vetenskaplig. Revisionsriskformeln är ett exempel på detta. Den representerar enligt våra respondenter enbart ett sätt att tänka kring risker i revisionen och är i grunden ett stöd för revisorns kvalitativa tänkande. Att presentera sambandet som en kvantitativ formel tycks vara onödigt, då samspelet mellan de olika riskkomponenterna är lättare att förstå intuitivt. Vi ställer oss därmed frågande till varför revisionsriskerna presenteras i en formel, om man ändå inte använder sambandet matematiskt. Det tyder på att det finns en önskan att framställa den kvalitativa delen av revisionen på ett kvantitativt sätt.

- **Hur tar revisionsbyråerna tillvara på den personliga kunskap och de erfarenheter som revisorerna utvecklar genom sitt arbete?**

Respondenterna framhöll huvudsakligen att deras arbetsgivare tar till vara på deras personliga kunskap genom att de mer erfarna revisorerna förmedlar sin tysta kunskap ner till de mindre erfarna revisorerna och revisorsassistenterna. Detta anser de vara ett naturligt resultat av teamarbete, samt den dagliga interaktionen medarbetare emellan.

Genom att kommunicera den tysta kunskapen blir den explicit, för fler att nyttja, vilket utgör den andra fasen i SECI modellen, Externalization. Respondenterna framhöll att de arbetade i team med revisorer från alla nivåer, vilket skulle leda till att deras kunskap förmedlas vidare genom dialog och möjlighet att ställa frågor. Motsatsen kom dock fram under intervjun med revisorsassistenten, som var kritisk till detta fenomen, då revisorassistenten själv inte upplevt den tillgänglighet till de mer erfarna revisorerna under sina uppdrag. Detta leder oss till att misstänka att majoriteten av respondenterna försöker framställa sina bolag på ett mer fördelaktigt sätt, och att ett nära förhållande mellan påskrivande och nya revisorer i verkligheten inte är givet. En annan möjlig orsak till varför bolagen inte lägger ner mycket tid på dessa ”mästare- lärling” förhållanden kan vara att det tar tid från den egentliga uppgiften, dvs. revisionen, vilken alltid kan antas komma i första hand. Är då revisionsbudgeten begränsad kan man anta att det är inläringen som först åsidosätts av kostnadsskäl.

Angående den alltmer standardiserade revisionsmetodikens förhållande till kunskapsgenerering anser respondenterna att den förtydligar strukturen på revisionen och underlättar därmed inläringen av yrket. Samtidigt möjliggör gör den att explicit kunskap modifieras och finjusteras till ny explicit kunskap. Detta sker i revisionsbolagen genom noggrann dokumentation där valen inte bara beskrivs, utan även motiveras. Under intervjuerna kom det fram att det kan vara positivt att lära sig ifrån en företagsspecifik metodik i stället för att lära sig yrket från en enda person, då man i det senare fallet kan bli begränsad av en persons tankemönster. Revisionsbolagen arbetar även aktivt med sammanställning av explicit kunskap genom att samla kunskapen i gemensamma kunskapsbaser, vilket gör att de tar kontroll över kunskapen och gör den till en tillgång för företaget. Respondenterna berättade att de använde sig av interna databaser som ständigt uppdateras mot regelverk och en respondent nämnde att de även korrigeras efter förslag från

de anställda. Beroende på hur öppna dessa databaser är för förslag på förbättring kan revisionsbolagen anses uppfylla den tredje fasen i SECI modellen, Combination, på ett tillfredställande sätt. Att skapa ny explicit kunskap som härstammar från de anställdas personliga erfarenhetsbaserade kunskap är enligt oss det viktigaste för revisionsbolagen, eftersom detta även är utgångspunkten för att en ny kunskapsskapande spiral ska kunna ta sin början i organisationen.

7 Avslutande diskussion

I detta avslutande kapitel återges våra egna tankar och reflektioner som uppkommit under arbetets gång. Här kommer en jämförelse göras med de initiala föreställningar vi hade inför examensarbetet och hur denna föreställning ser ut idag. Vidare kommer vi att beröra de framtida forskningsfrågor som vi anser vara av intresse.

7.1 Egna reflektioner

Med utgångspunkt i den föreställningsram vi inledde metodkapitlet med, ämnar vi här redogöra för hur våra tankar kring ämnet förändrats och flyttats från dess ursprungliga position. Då vi initialt hade mindre kunskaper om revision och dess arbetsprocess är det inte felaktigt att påstå att vår uppfattning om detta ämnesområde radikalt har förändrats.

Vad som är intressant med föreställningsramen är att vi i den lyfter fram att de revisorer vi hitintills fått förstahandsinformation från verkat sträva efter att marknadsföra sig själva och sin byrå snarare än att ge en sanningsenlig bild av yrkets problematik. Detta skönmålande upplevde vi även under våra intervjuer, då flera av respondenterna uttalade sig på ett liknande korrekt och inövat sätt, vilket eventuellt kan ha begränsat våra möjligheter att komma ämnet in på djupet. Detta bekräftades även av de svar vi erhöll från den enda revisorsassistent vi intervjuade. Då revisor C precis hade bytt arbetsgivare samt är bekant till en av författarna kunde öppnare svar lämnas, vilket diskuterats tidigare i arbetet.

Diskussionen kring hur revisionen, speciellt riskbedömningsprocessen, påverkas av ökad standardisering och detaljstyrning är intressant ur flera vinklar. Vi har i detta arbete fokuserat på hur revisorns professionalism påverkas, dvs. hur utrymmet för professionalitet förändras med denna utveckling. Vi hade en initial bild av att de subjektiva bedömningar professionalismen innefattar skulle begränsas av den ökade detaljeringen och den alltmer standardiserade metodiken, samt att utrymmet för dessa endast skulle minska eftersom regelverken verkade gå åt att bli mer detaljerade. Efter vår analys av sekundär och primärdata

har vår bild dock förändrats, och slutsatserna är inte lika kritiska som vi inledningsvis förutspådde.

7.2 Förslag till vidare forskning

Under examensarbetets gång uppkom nya, intressanta frågeställningar som vi gärna hade fördjupat oss ytterligare inom. För att begränsa vårt examensarbete till att uppfylla dess syfte, fanns det av förklarliga skäl varken utrymme eller någon tid till detta. Dock har vi berört några av problemen på ytan och vill därmed föreslå dessa som frågeställningar för vidare forskning.

I teorin beskrivs hur regelverken har utvecklats över tiden. Den generella trenden har varit att de har gått från princip- till regelbaserade. De företagsfallissemang som har ägt rum utpekas som en av de stora orsakerna till denna utveckling. Varje skandal har lett till modifiering av regelverken för att täcka upp eventuella kryphål, och på så vis förebygga att liknande händelser upprepas. Med tanke på den kritik som riktas mot de detaljreglerade regelverken skulle det vara intressant att undersöka vad olika tendenser pekar på gällande utvecklingen av framtidens regelverk.

- I vilken riktning kommer framtidens regelverk att utvecklas?

Under intervjuerna med respondenterna upplevde vi en viss fokusering på att göra revisionsprocessen effektiv ur ett kostnadsperspektiv. Med medvetenheten om den hårda konkurrenssituationen mellan revisionsbyråerna är det intressant att undersöka hur kostnadseffektiviseringen och konkurrensen påverkar revisionskvaliteten.

- Hur påverkas kvaliteten på revisionen av konkurrenssituationen mellan revisionsbyråerna?

Majoriteten av de revisorer vi träffade hade påbörjat sin karriär innan detaljregleringen och den standardiserade metodiken fått sitt genomslag. Samma revisorer påstår även att de är professionella nog att inte påverkas negativt av dessa. En intressant frågeställning är om deras upplärningsperiod, fri från påverkan av detaljstyrning och standardiserad metodik, har lett till uppbyggandet av denna professionalism.

- **Hur påverkas inläringen och professionalism hos de revisorer som påbörjar sin karriär under påverkan av detaljstyrning och standardiserad revisionsmetodik?**

Källförteckning

Publicerade källor

Artsberg, Kristina (2005) *Redovisningsteori – policy och praxis*, 2:a upplagan, Liber Ekonomi, Malmö.

Bryman, Alan & Bell, Emma (2003) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, 1:a upplagan, Liber Ekonomi, Malmö

Bryman, Alan (2002) *Samhällsvetenskapliga metoder*, 1:a upplagan, Liber Ekonomi, Malmö

Diamant, Adam (2004) *Revisors Oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus förlag, Uppsala.

Eklöv, Gunilla (2001) *Auditability as interface: negotiation and signification of intangibles* School of business Research Reports, Stockholm University, no 2001:09

Erlingsdottir, Gudbjörg (2006) *Att trola med kvalitetssäkring*, Studentlitteratur, Lund

FAR FÖRLAG, (2007) *Internationell redovisningsstandard i Sverige*, FAR Förlag, Stockholm

FAR FÖRLAG (2002) *Regler om revisorer och revision*, FAR Förlag, Stockholm

FAR FÖRLAG (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, FAR Förlag, Stockholm

FAR FÖRLAG (2001) *Vad är revision? 5:e upplagan*, FAR Förlag, Stockholm

Freidson, Eliot (2001) *Professionalism The Third Logic – On the practice of Knowledge*, The University of Chicago Press, Chicago

Grant, Robert M. (2005) *Contemporary strategy analysis*, Blackwell Publishing

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

Johansson, Sven-Erik & Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (2005) *Uppdrag revision*, SNS – Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, Stockholm

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund

Moberg, Krister (2006) *Bolagsrevisorn*, Norstedts Juridik, Stockholm

Smith, Dag (2000), *Redovisningens språk*, 2:a upplagan, Studentlitteratur, Lund

Öhman, Peter (2004) *Revisorers perspektiv på revision – En fråga om att följa upptrampade stigar*, Licentiatuppsats, Universitetstryckeriet, Luleå

Artiklar

Bengtsson, Ulf & Nilsson Jonas, Skriv mer om hur man hanterar och bedömer risker i revisionsprocessen, *Balans* (2003) nr 6-7

Buisman, Jan, Blir IFRS globalt redovisningspråk? *Balans* (2007) nr 4

Carpenter, Dirsmith, Gupta, Materiality judgements and audit firm culture, *Accounting, Organizations and Society*, (1994) Vol 19 No 4

Cushing, Barry E. & Loebbecke James K., Comparison of audit methodologies of large accounting firms, *Studies in Accounting Research* (1986) No 26

Danielsson, Åke & Larsson, Lars-Gunnar, RS utmanar revisorns beteende, *Balans* (2004) nr 11

Deutschman, Sara, Risk med för många risker, *Balans* (2007) nr 2

Dirsmith, Mark W & Hasking, Mark E, Inherent risk assessment and audit firm technology: a contrast in world theories, *Accounting, Organizations and Society* (1991) Vol 16 No1,

Francis, Jere R., Auditing, hermeneutics, subjectivity, *Accounting, Organizations and Society* (1994) Vol 19 No3

Larsson, Lars-Gunnar, Revisionskvalitet - Vad driver och vad hotar? *Balans*, (2007) nr 5

Larsson, Lars- Gunnar, Revisorns riskbedömning och användningen av mallar, *Balans*, (2007) nr 4

Marton, Jan, En ny redovisningsvärld? *Balans* (2007) nr 5

Nonaka, Ikujiro, Toyama, Ryoko, Konno, Noboro, SECI, Ba and Leadership: a Unified Model of Dynamic Knowledge Creation, *Long Range Planning*, (2000) Vol 33 nr 1

Notis, Enrons fall gav dyr SOX – som blivit billigare! *Balans* (2006) nr 6 – 7

Power, Michael K ., Auditing and the production of legitimacy, *Accounting, Organizations and Society*, (2003) Vol 28

Precht, Elisabeth, Revisorerna ska coacha företagen, *Balans* (2007) nr 5

Precht, Elisabeth, Ändrade arbetssätt med Sarbanes – Oxley Act, *Balans* (2005) nr 5

Rolf, Bertil, Personlig kunskap och kulturförmedlingens villkor, *Forskning om utbildning* (1990) nr 2

Sjögren, Sten, Expert på burk gör revisorn fri, *Balans* (1990) nr 11

Standards, lagar och propositioner

ABL (2005:551)

FAR FÖRLAG, Samlingsvolymen 2007 Del2 (2007)

Prop. 2000/01:146, Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

Prop. 1997/98:99, Aktiebolagets organisation

Revisorslagen (1999:1079)

Elektroniska källor

http://brs.skf.se/brsbibl/kata_documents/doc31079_1.pdf 2008-01-08

http://www.12manage.com/methods_nonaka_seci_sv.html 2007-12-18

<http://www.di.se>. Kommenter på artikel i DI ”*Carnegie smäll för KPMG*” 07-10-05 Sökord: Carnegie, oberoende, revision.

[http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Harmonisering_av_de_amerikanska_och_internationella_redovisningsstandarderna/\\$file/Harmonisering%20av%20de%20amerikanska%20och%20internationella%20redovisningsstandarderna%20.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Harmonisering_av_de_amerikanska_och_internationella_redovisningsstandarderna/$file/Harmonisering%20av%20de%20amerikanska%20och%20internationella%20redovisningsstandarderna%20.pdf) 2007-12-20

<http://www.farkomplett.se> 2007-11-11 Sökord: regelverk, detaljering

<http://www.fek.lu.se> 2007-11-10 Sökord: riskbedömning, oegentligheter, detaljriktedom, revisionsmetodik

<http://www.tlinc.com/articl129.htm> 2007-12-18

<http://www.uppsatser.se> 2007-11-10 Sökord: riskbedömning, oegentligheter, detaljriktedom, revisionsmetodik