



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

HT2019

Fortsatt drift – ett område fyllt av osäkerhet

Författare:

Josip Marusic

Anton Niklasson

Jenny Olsson

Handledare:

Karin Jonnergård

Förord

Först och främst vill vi tacka alla revisorer som har ställt upp på intervjuer och därmed gjort uppsatsen möjlig. Dessutom vill vi tacka vår handledare Karin Jonnergård för feedback som bidragit till många reflektioner. Vi vill även tacka våra opponenter för konstruktiv kritik på mellanseminariet.

Lund, 14 januari 2020

Josip Marusic

Anton Niklasson

Jenny Olsson

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Fortsatt drift - ett område fyllt av osäkerhet

Seminariedatum: 2020-01-17

Ämne/kurs: FEKH69 Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: Josip Marusic, Anton Niklasson och Jenny Olsson

Handledare: Karin Jonnergård

Fem nyckelord: osäkerhet, fortsatt drift, komfort, revisor, professionell bedömning

Syfte: Syftet med uppsatsen är att genom en empiriskt förankrad undersökning klargöra hur revisorer upplever och hanterar den antagna osäkerheten. Vi hoppas kunna bringa klarhet i problematiken och på så vis bidra med mer kunskap inom forskningen generellt men även specifikt mer förståelse av praktisk relevans.

Metod: Studien är av kvalitativ karaktär med en blandning av deduktiv och induktiv forskningsansats. Uppsatsen är utformad som en fallstudie och sex stycken kvalitativa, semistandardiserade intervjuer har gjorts med revisorer.

Teoretiska perspektiv: Studien utgår från den övergripande professionsteorin där den har delats upp i mindre delar i form av struktur och bedömning, samt komfort och discomfort.

Empiri: Empirin består av intervjuer som har genomförts dels hos byråerna, dels på distans via telefon. Den är strukturerad utifrån ämneskategorier för att underlätta för läsaren, samt framhäva det logiska sambandet.

Resultat: Resultatet tyder på att det finns en osäkerhet vid fortsatt drift, men att den är hanterbar. Revisorerna söker komfort, främst genom erfarna kollegor och andra resurser som finns att tillgå på byrån, för att minimera denna osäkerhet.

Abstract

Title: Going concern - an area filled with uncertainties

Seminar date: 2020-01-17

Course: FEKH69 Business Administration: Bachelor Degree Project in Financial and Management Accounting Undergraduate Level, 15 credits

Authors: Josip Marusic, Anton Niklasson, Jenny Olsson

Advisor: Karin Jonnergård

Key words: Uncertainty, going concern, comfort, auditor, professional judgement

Purpose: The purpose of the thesis is to clarify how auditors perceive and manage the assumed uncertainty through an empirically based survey. We hope to be able to clarify the problem and thus contribute more knowledge in research in general, but also specifically more understanding of practical relevance.

Methodology: The study is of a qualitative nature with a mixture of deductive and inductive research approach. The thesis is designed as a case study and six qualitative, semi-standardized interviews have been done with auditors.

Theoretical perspectives: The study is based on the overall professional theory where it has been divided into smaller parts in terms of structure and assessment, as well as comfort and discomfort.

Empirical foundation: The empirical foundation consists of interviews that have been made partly at the agencies and partly by distance via telephone. It is structured on the basis of subject categories to make it easier for the reader and to emphasize the logical connection.

Conclusions: The result indicates that there is uncertainty regarding going concern, but that it is manageable. The auditors seek comfort, primarily through experienced colleagues and other resources available at the agency, to minimize this uncertainty.

Innehållsförteckning

1. Introduktion	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	2
1.3 Frågeställning	4
1.4 Syfte	4
1.5 Rapportens fortsatta disposition	4
2. Metod.....	6
2.1 Teoretisk utgångspunkt	6
2.1.1 Forskningsstrategi	6
2.1.2 Forskningsdesign.....	6
2.1.3 Forskningsansats	7
2.2 Urval	7
2.2.1 Kritik mot urval.....	9
2.3 Datainsamling.....	10
2.3.1 Intervjuer.....	10
2.3.2 Litteratursökning	11
2.3.3 Källkritik.....	11
2.4 Dataanalys	13
2.5 Validitet och reliabilitet	14
2.5.1 Extern reliabilitet.....	14
2.5.2 Intern reliabilitet.....	14
2.5.3 Extern validitet	15
2.5.4 Intern validitet	15
3. Institutionaliala	16

4. Teoretisk referensram.....	18
4.1 Professionsteorin	18
4.2 Struktur och bedömning.....	20
4.3 Comfort och discomfort.....	21
4.4 Konklusion	22
5. Empiri.....	23
5.1 Osäkerhet.....	23
5.2 ISA 570 och Revisorsinspektionens förtydliganden.....	25
5.3 Professionellt omdöme.....	27
5.4 Utbildning och resurser	29
5.5 Kundrelation.....	30
6. Analys.....	32
6.1 Professionsteorin	32
6.2 Struktur och bedömning.....	35
6.3 Comfort och discomfort.....	37
7. Slutsats.....	40
8. Reflektioner	42
9. Förslag på vidare studier	43
Referenslista	44
Bilaga	47

1. Introduktion

I detta kapitel ämnar vi lyfta fram bakgrunden till problematiseringen, vilket sedan utmynnar i en frågeställning samt syftet med uppsatsen. Även uppsatsens disposition kommer att tydliggöras.

1.1 Bakgrund

Revisorer som yrkesgrupp kännetecknas av en bred branschkunskap, då revisorn i sitt yrke får insyn i flera olika typer av företag. Revisorn ska genom sitt arbete kvalitetssäkra kundens redovisning samt styrelsens förvaltning (Iredahl, u.å). Dessa två delar av revisionsarbetet kallas med andra ord räkenskapsrevision och förvaltningsrevision. Utöver detta ska revisorn även löpande uttala sig med stöd i den utförda revisionen (Revisorsinspektionen, u.å). I revisionsberättelsen finns revisorns uttalanden om det reviderade företaget och denna ska innehålla ett flertal olika kommentarer. Uttalanden om årsredovisningen följer relevant lag, årsstämman fastställande av finansiella rapporter, vinstdisponering samt styrelsens och den verkställande direktörens ansvarsfrihet ska ingå (Bolagsverket, 2019). Revisorn ska endast uttala sig om fel i räkenskaperna och förvaltningen i revisionsberättelsen ifall dessa är väsentliga (Revisorsinspektionen, u.å). Ett sådant väsentligt fel är ett felaktigt användande av fortlevnadsprincipen (ISA 570, p.9).

En av flera grundläggande redovisningsprinciper som ska tillämpas enligt Årsredovisningslagen (2 kap. 4§ första stycket 1 ÅRL) är just fortlevnadsprincipen. Fortlevnadsprincipen betyder att företaget förutsätts fortsätta bedriva sin verksamhet under en överskådlig framtid och detta ska inkorporeras i värderingen av tillgångar och skulder (Skatteverket, 2019). Enligt K3-regler, samt IFRS ska årsredovisning upprättas under förutsättning att verksamheten ska fortlöpa och enligt K2-regler gäller detsamma med skillnaden att avvikelse från principen endast får ske ifall beslut om avveckling av verksamheten har resolverats (Törning & Drefeldt, 2019; Hjalmarsson & Malmström, 2017).

Ett sätt att upprätthålla fortlevnadsprincipen är genom ISA 570 Fortsatt drift. Denna standard innebär i mångt och mycket att revisorn genom revisionsbevis ska fastställa ifall det finns osäkerhetsfaktorer som leder till betydande tvivel om företags fortsatta drift (Hjalmarsson & Malmström, 2017). Det finns fyra situationer där revisorn måste modifiera sitt uttalande eller lämna upplysningar i revisionsberättelsen. Nedan följer dessa fyra olika situationer:

1. Vid fall där revisorn anser att styrelsens antagande om fortsatt drift är felaktigt lämnar revisorn ett uttalande med avvikande mening om årsredovisningen, och avstyrker fastställande av balans- och resultaträkningen.
2. Revisorn ska ge en anmärkning eller upplysning om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om den fortsatta driften och att detta är tillräckligt tydligt i de finansiella rapporterna.
3. Revisorn ska anmärka eller lämna en upplysning om de finansiella rapporterna inte är tillräckligt tydliga eller innefattar bristfälliga eller frånvarande upplysningar.
4. Revisorn ska låta bli att uttala sig om årsredovisningen i de fall det saknas tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om fortsatt drift. Då kan revisorn varken till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna (Hjalmarsson & Malmström, 2017).

1.2 Problematisering

Standarder med mycket detaljer minskar handlingsutrymmet inom yrket (Krantz, Jonnergård & Agevall, 2017). Motsatsvis innebär detta att mindre detaljerade standarder med mycket svängrum ger ett ökat handlingsutrymme. Handlingsutrymmet bidrar till revisorsyrket på både gott och ont. Ett ökat handlingsutrymme leder exempelvis inom ISA 701 till att revisorernas händer inte blir bundna där de kan utveckla en mer relevant revisionsberättelse istället för en standardiserad text (Lennartsson, 2014). Lennartsson (2014) menar att ISA 701 underlättar både revisorns arbete och intressenternas informationsbehov. Däremot kan ISA 570 som också har ett stort handlingsutrymme skapa mycket "huvudbry" som Hjalmarsson och Malmström (2017, s.1) uttrycker det. Revisorn ska med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis komma fram till en slutsats om den fortsatta driften (ISA 570, p.9). Det går alltså att utläsa konkret att revisorn måste inhämta revisionsbevis, men att dessa är tillräckliga och ändamålsenliga bör ändå bero på sammanhanget. Beroende på situationen som revisorn befinner sig i kan en viss slutsats inte

tillämpas på en annan situation, vilket även framgår i exemplen som anges i ISA 570 A3. Vidare leder handlingsutrymmet till att det krävs en bedömning vilket också kan leda till en osäkerhet.

Revisorsinspektionen har tagit fram ett förtydligande, vilken återfinns i bland annat disciplinärendet Dnr 2015–236, som innebär att revisorn *måste* inhämta skriftliga bevis ifall företaget endast har en typ av finansiering. I ISA 570 framgår det istället att revisorn *kan* inhämta skriftliga bevis ifall dessa behövs (Hjalmarsson & Malmström, 2017). Om företagets överlevnad grundar sig på ett löfte om framtida lån eller garantier från en extern part *kan* revisorn överväga att inhämta ett skriftligt bevis (ISA 570, p.A19). I denna punkt framgår det alltså att revisorn inte är tvungen att inhämta skriftliga bevis, utan det framstår som frivilligt i mån av behov.

Hjalmarsson och Malmström (2017) menar att det är sällsynt att hitta företag som inte utgår från fortlevnadsprincipen, då det inte finns någon normgivning på redovisningsområdet som inte grundar sig i antagandet om fortsatt drift. Detta i kombination med den höga tröskeln inom ISA 570 leder till att de allra flesta företag upprätthåller fortlevnadsprincipen vilket leder till att revisorns arbete rent praktiskt blir att bedöma osäkerhetsfaktorer kring den fortsatta driften (Hjalmarsson & Malmström, 2017). Denna bedömning isolerad kan rimligen antas vara komplicerad där revisorn utgår från ISA 570. Nästa steg blir således att det även finns förtydligande från Revisorsinspektionen som revisorn måste förhålla sig till på området.

Revisorsinspektionens förtydliganden är dock motsägande i jämförelse med ISA 570. I exempelvis det tidigare nämnda disciplinärendet Dnr 2015–236 framgår det att revisorn har brutit mot god revisionsd, trots att hon har följt ISA 570. Hon har genom sin professionella bedömning kommit fram till att företaget kan fortsätta sin drift, vilket hon noterade i revisionsberättelsen med “Ägarna går in och betalar.” (s.2), vilket hon även motiverade i disciplinärendet inför Revisorsinspektionen. Revisorsinspektionen kom trots allt fram till att hon *skulle* ha begärt skriftliga bevis. Detta är ett exempel som vi antar lyfter fram en ny typ av osäkerhet av att standarden ger en typ av vägledning för revisorn, medan förtydligandet i just detta fall i praktiken blir tvingande. Det kan tyckas betinga en stor grad osäkerhet för revisorn. Med grund i problematiseringen vill vi undersöka osäkerheten som revisorn antas uppleva när Revisorsinspektionen ställer högre krav än vad standarden ISA 570 gör men också den osäkerhet som vi antar revisorer upplever generellt vid bedömning av fortsatt drift.

1.3 Frågeställning

Hur upplever och hanterar revisorer den osäkerhet som kan finnas vid bedömning av fortsatt drift?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att genom en empiriskt förankrad undersökning klargöra hur revisorer upplever och hanterar den antagna osäkerheten. Vi hoppas kunna bringa klarhet i problematiken och på så vis bidra med mer kunskap inom forskningen generellt men även specifikt mer förståelse av praktisk relevans.

1.5 Rapportens fortsatta disposition

Kapitel 2: Metod

I det andra kapitlet redogörs den teoretiska utgångspunkten för metoden där det framgår att studien är av kvalitativ karaktär. Därefter följer en beskrivning av hur urvalet av respondenter till intervjuerna har gjorts. I nästa del framgår hur datainsamlingen av primär- och sekundärdata inhämtats, samt kritik mot denna. Vidare förklaras hur analys av primärdata gick till samt uppsatsens validitet och reliabilitet.

Kapitel 3: Institutionalialia

I det tredje kapitlet redogörs de centrala punkterna i ISA 570 som är relevanta för uppsatsen.

Kapitel 4: Teori

I det fjärde kapitlet redogörs vald teori där utgångspunkten har varit professionsteorin med underkategorierna struktur och bedömning samt comfort och discomfort. Kopplingen mellan dessa beskrivs i konklusionen med en grafisk illustration.

Kapitel 5: Empiri

I det femte kapitlet framgår en sammanställning av de insamlade intervjuerna, efter transkribering som ligger till grund för den efterföljande analysen.

Kapitel 6: Analys

I det sjätte kapitlet finns analysen som knyter ihop det empiriska materialet med den teoretiska referensramen. Även våra egna reflektioner kring kopplingen av teori och empiri framgår här.

Kapitel 7: Slutsats

I det sjunde kapitlet har vi reflekterat över de tankar som funnits genom analys och nått en vidare abstraktion. Därutöver besvaras även studiens syfte och frågeställning.

Kapitel 8: Reflektioner

I det åttonde kapitlet ges förbättringsförslag samt kritik mot ett flertal områden i uppsatsen.

Kapitel 9: Fortsatt forskning

I det nionde kapitlet finns en reflektion över tendenser som syns i undersökningen, vilka kan tydliggöras ytterligare i fortsatt forskning.

2. Metod

Detta kapitel ämnar redogöra tillvägagångssättet och de val som har gjorts under studien samt kritik mot dessa.

2.1 Teoretisk utgångspunkt

2.1.1 Forskningsstrategi

Enligt Bryman och Bell (2013) finns det två huvudsakliga forskningsstrategier som kan väljas för en studie; den kvalitativa och den kvantitativa. Den främsta skillnaden mellan dessa två är att den kvalitativa metoden fokuserar på tolkning av ord och meningar, medan den kvantitativa metoden har fokus på analys av större mängder numeriska data. Forskningsstrategin som valts för studien är av kvalitativ karaktär eftersom metoden ansågs lämpligast för att få en förståelse för revisorernas åsikter och upplevelser kring problemfrågan. Den djupa förståelse som behövs, för hur revisorerna agerar och tänker, skulle även vara svår att mäta med en kvantitativ studie. För att uppnå studiens syfte och därmed besvara frågeställningen har fokus därför varit på att samla in data genom kvalitativa intervjuer med revisorer. Ett fåtal intervjuer ansågs kunna bidra med mer djup än vad en mer kvantitativ undersökning eller enkätundersökning kunnat ge då det hade varit svårt att ställa följdfrågor och liknande. Den kvalitativa metoden ger även en flexibilitet som inte kunnat fås i lika stor utsträckning om en kvantitativ metod istället använts (Bryman & Bell, 2013).

2.1.2 Forskningsdesign

Den forskningsdesign som valts för studien är fallstudie. För att besvara syftet och frågeställningen behövs kunskap om hur och varför revisorer gör bedömningar på ett visst sätt, vilket gör fallstudie till ett lämpligt val av design. Bryman och Bell (2013) beskriver även att en passande forskningsdesign för kvalitativa studier är just fallstudie, vilket motiverar vårt val ytterligare. Det som kännetecknar en fallstudie är att exempelvis en viss plats, organisation eller person studeras detaljerat och djupgående (Bryman & Bell, 2013). Denna studie anses vara en fallstudie då det är

yrkesgruppen revisorer som undersöks. Det är inte revisorn i allmänhet som är det centrala i fallet utan hur revisorn upplever den antagna osäkerheten och hanterar den vid bedömningar.

2.1.3 Forskningsansats

Bryman och Bell (2013) skiljer mellan två olika forskningsansatser; den deduktiva och den induktiva. Det som skiljer de olika ansatserna åt är hur deras förhållande till teori och empiri ser ut. I den deduktiva ansatsen formuleras hypoteser utifrån befintlig teori och problematisering som sedan testas genom datainsamling. Den induktiva ansatsen däremot gör det motsatta och tar istället utgångspunkt i empirin för att sedan dra slutsatser utifrån denna till den teoretiska referensramen.

Studiens forskningsansats har varit en blandning av induktiv och deduktiv. Inledningsvis formulerades ett problem och därefter utformades den teoretiska referensramen. Empirin hämtades in genom intervjuer, varpå detta analyserades och slutsats drogs utifrån detta. I efterhand behövde teorin justeras eftersom teorin hade utvecklats i analysen och därför fanns det inte tillräckligt med underlag i teorin. Det saknades också en logisk koppling mellan teorins olika delar vilket också har justerats för att underlätta för läsaren.

2.2 Urval

För att få ett så bra material som möjligt till studien var ett av kriterierna att intervjupersonerna skulle ha olika lång erfarenhet inom yrket. Det var önskvärt med några revisorer som var mycket erfarna, några erfarna och någon oerfaren för att få olika syn på området som undersöks. De med erfarenhet skulle tidigare ha gjort bedömning av fortsatt drift, medan den oerfarna inte skulle ha gjort detta. Ett annat kriterium var att de skulle vara verksamma i det geografiska området Skåne. Att kunna utföra personliga intervjuer var önskvärt och att revisorerna var verksamma i Skåne ansågs underlätta detta. Via personliga kontakter hade vi möjlighet att intervjua dels en nyligen auktoriserad revisor, som kunde kategoriseras som oerfaren, och dels en mycket erfaren revisor. För att hitta övriga revisorer som stämde in på kriterierna ovan användes databasen Retriever Business som vi haft tillgång till via Lunds universitet. Databasen ger tillgång till årsredovisningar för samtliga företag i hela Sverige. Sökresultatet filterades på rena revisionsberättelser med tillvalet "revisorskommentar av övrig allvarlig art". Detta begränsades dessutom till det

geografiska området Skåne. Därefter granskades urvalet för att hitta de revisorerna som anmärkt på fortsatt drift.

Därefter togs kontakt via telefon med revisionsbyrån, där den påskrivande revisorn arbetar, för att undersöka möjligheten till en intervju. Lundahl och Skärvad (2016) beskriver att telefonkontakt är att föredra framför mejl när det gäller förfrågningar om intervju. Mejl hamnar ofta i kategorin för vilande ärenden, medan ett telefonsamtal tvingar fram ett direkt svar. Då studien gjordes under en begränsad tidsperiod och svar behövdes direkt valde vi därför att använda oss av telefonkontakt. I vissa fall rekommenderade de från början tilltänkta revisorerna en kollega istället då de ansåg dessa vara mer lämpliga för studien. Då de också uppfyllde kriterierna för erfarenhet och geografiskt område togs kontakt med dessa istället. Enligt Bryman och Bell (2013) kan urvalet liknas vid ett så kallat bekvämlighetsurval eftersom personerna som valts ut till studien har blivit utvalda då de har råkat vara tillgängliga när det behövs. Anledningen till att ett bekvämlighetsurval användes var att vi var ute efter specifika egenskaper hos respondenterna och det inte ansågs spela någon roll för studiens resultat om urvalet exempelvis gjorts slumpmässigt.

Totalt har ett urval av sex revisorer med olika lång erfarenhet inom yrket intervjuats. Det ansågs vara ett rimligt antal för att få olika syn på området som undersöks, men också så många intervjuer som kunde genomföras på ett genomtänkt vis under den begränsade tidsperiod som studien varade.

Tre av revisorerna har mycket erfarenhet, två revisorer anses vara erfarna inom yrket och en revisor kan kategoriseras som oerfaren. Anledningen till att urvalet till största del består av revisorer som är mycket erfarna är att de ansågs kunna bidra med mer till studien. Då de besitter mer erfarenhet bedömdes de därmed också kunna bidra med bättre svar. Att endast en oerfaren revisor valts ut beror på att den på grund av sin kortare erfarenhet inte ansågs kunna bidra med lika välgrundade svar på frågorna som var inriktade på fortsatt drift. Det antogs att fler oerfarna revisorer skulle gett liknande svar. Att en oerfaren revisor valdes ut var för att få en annan synvinkel på den osäkerhet kring fortsatt drift som finns, både kring bedömningen och gentemot Revisorsinspektionen.

Storleken på revisionsbyrån var inget kriterium som togs hänsyn till i urvalet av intervjupersoner, utan det var först i efterhand när urvalet gjorts som det upptäcktes att storleken mellan byråerna

skiljde sig åt. Då storleken ansågs kunna bidra till ytterligare jämförelser mellan revisorernas svar har även den tagits med som aspekt i analysen.

I Figur 1 nedan redogörs för de intervjuades namn, revisionsbyrå, totala antalet anställda på byrån i Sverige, antal år de arbetat i yrket samt vilken av de tre kategorierna de tillhör.

Kategori	Namn	Revisionsbyrå	Antal anställda i Sverige	Antal år i yrket
Mycket erfarna	Annika Larsson	Mazars, Helsingborg	300	30 +
	Lars Gren	Grant Thornton, Helsingborg	1250	30 +
	Christofer Hultén	BDO, Malmö	700	30 +
Erfarna	Katrin Lindmark	Dillon, Malmö	20	12
	Peter Erlandsson	Cederblads, Tomelilla	30	11
Oerfaren	Fredric Johnsson	Grant Thornton, Helsingborg	1250	7 1,5 auktoriserad

Figur 1. Tabell över studiens urval

2.2.1 Kritik mot urval

Det vore önskvärt med fler intervjuer för att få fler revisorers syn på problemet, men på grund av tidsaspekten fick sex stycken anses vara tillräckligt. Telefonintervjuer är effektiva då ingen tid behöver läggas på transport till olika städer. Fler telefonintervjuer hade därför kunnat göra att fler revisorer kunnat intervjuas. Personliga intervjuer värderades dock högre i vårt fall då vi inte ville riskera att gå miste om kroppsspråk och minspel (Skärvad & Lundahl, 2016).

2.3 Datainsamling

Data som använts i studien har varit primärdata, i form av kvalitativa intervjuer, samt sekundärdata. Sekundärdata som använts har dels varit tryckt litteratur och dels digitala källor såsom artiklar från branschtidningar, information från myndigheter, revisionsstandarder samt ett disciplinärende. Teorin som använts har hämtats från avhandlingar och vetenskapliga artiklar.

2.3.1 Intervjuer

Det empiriska materialet har bestått av kvalitativa intervjuer som gjorts med sex olika revisorer i området Skåne. Intervjuerna har varit av semistandardiserad karaktär för att bibehålla en flexibilitet och låta intervjupersonen styra intervjuens riktning. Frågorna var av öppen karaktär eftersom vi var intresserade av vad den intervjuade personen tyckte och tänkte. Alla intervjuer, utom en, utfördes på plats hos respektive revisors byrå. Detta ansågs önskvärt eftersom vi inte ville riskera att missa eventuella minspel och kroppsspråk under intervjuerna. Intervjun med Peter Erlandsson utfördes dock via telefon på grund av svårigheter med att hitta en lämplig tid för ett personligt möte. Samtliga intervjuer varade i ungefär 30 minuter.

Ett par dagar innan intervjuerna ägt rum har samtliga intervjupersoner fått ta del av ett urval av intervjufrågorna samt Hjalmarsson och Malmströms artikel *Några reflektioner kring revisorns granskning av fortsatt drift* som ligger till grund för problematiseringen. Detta har gjorts för att ge revisorerna möjlighet till förberedelse och ge dem insikt i vilken sorts frågor som skulle ställas under intervjun.

Arbetsgången vid utförandet av intervjuerna har varit likartad. Inledningsvis har studiens undersökningsområde samt författarna presenterats. Därefter har intervjupersonerna tillfrågats angående inspelning och transkribering av intervjun. Vi ansåg det önskvärt att spela in och transkribera intervjuerna eftersom de intervjuades svar då kan anges på ett korrekt och trovärdigt sätt. Likaså underlättar inspelning och transkribering vid den senare analysen av data. Samtliga intervjupersoner godkände att deras intervju spelades in.

Intervjun inleddes med ett par mjukare frågor som berörde yrkeserfarenhet och position på revisionsbyrån. Anledningen till detta var för att göra intervjupersonen mer bekväm vid

situationen. Samma intervjuguide (se bilaga) användes till samtliga intervjuer för att på så vis kunna se eventuella skillnader i svaren.

2.3.2 Litteratursökning

Vid insamlingen av sekundärdata gjordes öppna sökningar på internet inom området revision. Nyckelord som användes var *ISA 570, fortsatt drift, going concern, osäkerhet, audit, revision, revisor, professionsteorin, structural, judgemental, comfort, discomfort*. Vi har använt oss av både LubSearch för att hitta relevant tidigare forskning, och även tryckt litteratur som kunnat lånas via bibliotek. Data som hittats inledningsvis har även kunnat användas för att hitta annan relevant data genom de referenser och källhänvisningar som funnits i dessa.

2.3.3 Källkritik

Primärdata

Primärdata som använts i studien består av sex semistandardiserade intervjuer som hållits med revisorer i det geografiska området Skåne. Något som är viktigt att ha i åtanke när intervjuer används som datainsamlingsmetod är att intervjupersonerna kan lämna felaktig information, antingen avsiktligt eller oavsiktligt. En orsak för intervjupersonen att lämna felaktig information avsiktligt skulle kunna vara att personen vill påverka undersökningens resultat i en viss riktning. Att intervjupersonen oavsiktligt lämnar felaktig information skulle kunna bero på att en fråga missförstods eller att personen inte har tillräckligt med kunskap om teoretiska begrepp som används.

Det faktum att den oerfarne revisorn som intervjuats i studien arbetar på samma revisionsbyrå som en av de mycket erfarna revisorerna är något som kan ha påverkat den oerfarne revisorns svar. Det är tänkbart att diskussioner har förts efter att den mycket erfarna revisorn blivit intervjuad vilket kan ha gjort att den oerfarne revisorn kanske har fått insikter som han inte hade tidigare. Svaren som han gav skiljde sig dock åt på ett sätt som var rimligt med tanke på den mindre erfarenhet som han besitter och kan därför ses som trovärdiga.

Den osäkerhet hos revisorer som undersöks i studien skulle kunna vara något som de intervjuade revisorerna inte vill erkänna. Till exempel på grund av att de inte vill visa sig sårbara och svaga

utan hellre vill ge en bild av att de vet vad de gör. Vår upplevelse är dock att svaren som gavs under samtliga intervjuer var sanningsenliga då revisorerna var öppna med att berätta om sina upplevelser och hur de gör för att hantera osäkra situationer. Rent generellt har även de intervjuade revisorerna gett liknande svar vilket kan anses stärka trovärdigheten.

Kritik kan riktas mot den telefonintervju som hölls med den ena revisorn. Skärvad och Lundahl (2016) beskriver att nackdelen med telefonintervjuer är att man går miste om de observationer som kan göras vid en personlig intervju, såsom kroppsspråk och minspel. I vårt fall finns det därför en risk att den intervjuade missförstod någon fråga som kan ha påverkat det givna svaret. Hade en personlig intervju hållits istället hade sådant kunnat undvikas eftersom det brukar bli synligt på ansiktsuttrycket om personen inte förstår.

Sekundärdata

Sekundärkällor som använts i studien är dels av tryckt litteratur och dels digitala källor. Den tryckta litteraturen som använts är böcker inom företagsekonomisk forskningsmetod som är skrivna av välkända författare. Böckerna har använts som stöd under hela studien och för att kunna genomföra studien på ett välgrundat sätt. Den tryckta litteratur som använts värderas ha hög trovärdighet inte bara på grund av författarna som skrivit den, utan också för att böckerna har använts som kurslitteratur under utbildningen vid Lunds universitet.

Digitala källor som använts i studien utgörs av vetenskapliga artiklar, branschorganisationen för revisorer, FAR; branschtidningar såsom Revisionsvärlden och Balans; myndigheter såsom Bolagsverket, Revisorsinspektionen och Skatteverket; samt revisionsstandarden ISA 570. Skärvad och Lundahl (2016) menar att det finns en risk att de källor som sekundärdata hämtas från kan vara både vinklade på något sätt och ofullständiga. Vidare belyser de vikten av att alltid granska informationen som hämtas utifrån aspekter såsom vem, var och för vilken målgrupp det publicerats samt i vilket syfte. Ovan information har tagits hänsyn till i valet av de digitala källor som använts i studien. Information som kommer från myndighetsidor får anses vara trovärdig och likaså den som kommer från branschtidningar. Vetenskapliga artiklar som använts har även granskats utifrån publikationstyp och publiceringsdatum för att vara relevanta för studien.

2.4 Dataanalys

Undersökningens insamlade data består till största del av semistandardiserade intervjuer. Intervjuernas karaktär ger en viss frihet till respondenterna gällande svar, vilket gör att intervju svaren inte helt speglar varandra. Vid analysen av data formulerades ämneskategorier utifrån intervjufrågorna, dit de olika intervju svaren placerades. Ämneskategorierna var följande; *användning av förtydligande, användning av ISA 570 Fortsatt drift, professionellt omdöme, svårigheter vid fortsatt drift, vad bolaget är skyldiga att göra, svårigheter vid bedömningar, osäkerhet, samt interna rutiner*. Svaren i varje ämneskategori delades därefter upp i kategorierna mycket erfarna, erfarna och oerfaren, beroende på vilken revisor som svaren tillhörde. Begrepp och uttryck kunde därefter markeras för att enklare lägga märke till likheter och skillnader i svaren. Sedan jämfördes svaren med varandra utifrån mängden erfarenhet för att både se skillnader mellan revisorer med både samma och olika mängd erfarenhet.

Det uppmärksammades att det fanns teman som inte låg under rätt kategori. Mening för mening färgkodades empirin för att på så sätt identifiera teman som var vanligt förekommande. På så sätt upptäcktes teman som empirin strukturerades utifrån. Följande ämneskategorier utgör nuvarande struktur: *osäkerhet, ISA 570 och Revisorinspektionens förtydliganden, professionellt omdöme, utbildning och resurser, samt kundrelation*.

Nedanstående steg användes vid analysen:

1. Kategorisering av intervjufrågor enligt ämne
2. Placering av svar i rätt ämneskategori
3. Placering av svar i kategori mycket erfaren, erfaren och oerfaren
4. Markering av liknande begrepp och uttryck
5. Jämförelse mellan svar i samma och olika erfarenhetskategori
6. Identifiering av teman genom färgkodning

2.5 Validitet och reliabilitet

2.5.1 Extern reliabilitet

Bryman och Bell (2013) beskriver att det är svårt att uppnå extern reliabilitet när det gäller kvalitativa studier. Detta eftersom extern reliabilitet handlar om hur väl en undersökning kan upprepas och testas igen. Kritiken som Bryman och Bell (2013) nämner ovan kan tillämpas på den här studien eftersom den är av kvalitativ karaktär. Att återskapa de sex intervjuerna som ligger till grund för studien skulle utan tvekan vara svårt.

I dem fall någon önskar upprepa studien finns intervjufrågorna bifogade samt en beskrivning i metodavsnittet om hur urval och utförande av intervjuer skett. Även om samma revisorer intervjuas ännu en gång är det dock tänkbart att vissa skillnader skulle uppstå i deras svar eftersom frågorna som ställts varit av semistandardiserad karaktär. Vidare kommer revisorerna hinna samla på sig mer erfarenhet vilket också kan ge upphov till annorlunda svar. Detta skulle kanske framför allt gälla den oerfarne revisorn som inte längre skulle vara oerfaren om någon väljer att upprepa studien om ett par år.

2.5.2 Intern reliabilitet

Intern reliabilitet är enligt Bryman och Bell (2013) viktigt att åstadkomma för att undvika att olikheter uppstår på grund av den mänskliga faktorn. De menar att detta kan undvikas genom att forskarna till studien gemensamt kommer överens om hur informationen, som hörs och ses, ska tolkas. I den här studien har intern reliabilitet försökt uppnås genom att samtliga gruppmedlemmar varit delaktiga och närvarande under de sex intervjuerna, vilka utgjort majoriteten av insamlade data. Vidare har transkriberingen av intervjuerna lästs igenom av samtliga gruppmedlemmar för att säkerställa att svaren uppfattats på samma sätt. Även vid analysen av data och kodning har samtliga gruppmedlemmar varit närvarande för att minimera risken för feltolkningar. Det hade kanske varit mer tidsbesparande att dela upp arbetet och intervjuerna mellan oss, men då hade den interna reliabiliteten kunnat äventyras. En noggrann avvägning genom uppdelning och samarbete har därför gjorts.

2.5.3 Extern validitet

Det problematiska med extern validitet gällande fallstudier är enligt Bryman och Bell (2013) svårigheten att generalisera dessa till andra situationer. De menar vidare att på grund av att fallstudier används och begränsade urval oftast görs så kan inte heller det enskilda fallet och resultatet tillämpas på andra fall. I studien har intervjuer utförts med sex revisorer, vilket får ses som ett begränsat urval. För att få studien mer generaliserbar skulle därför fler revisorer behöva intervjuas. Målet med fallstudien har dock inte varit att få en stor bredd på urvalet utan att kunna ha längre och djupare intervjuer med ett färre antal revisorer för att få deras syn och upplevelse kring problemfrågan. Hade mer tid funnits skulle fler revisorer, från olika stora revisionsbyråer och geografiska områden kunnat intervjuas.

2.5.4 Intern validitet

Bryman och Bell (2013) förklarar att intern validitet kan uppnås genom att det finns en samstämmighet mellan teoretiska begrepp och de observationer som görs. För att undersöka den interna validiteten i studien skulle metodavsnittet kunna användas. I avsnittet om metod presenteras val och avvägningar som gjorts samt kritik mot studien. Vidare går det även att följa studiens arbetsgång. Med hjälp av metoden kan läsaren få en förståelse för hur studien utförts och de val som gjorts. Den huvudsakliga data som använts i studien har varit i form av primärdata vilket även bidragit till att minimera risken för eventuella feltolkningar av begrepp.

3. Institutionalialia

I detta avsnitt vill vi öka läsarens förståelse kring de områden i regelverket som är centrala för studien och som togs upp i problematiseringen.

Nedan exempel är utdrag ur ISA 570:

A 3. Nedan följer exempel på händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Uppräkningen är inte heltäckande och förekomsten av en eller flera punkter i denna innebär inte alltid att det föreligger en väsentlig osäkerhetsfaktor.

Ekonomiska

- Negativt eget kapital eller negativt rörelsekapital.
- Lån med fast löptid vars förfallodag närmar sig utan att det finns realistiska utsikter att lånen kommer att förnyas eller återbetalas, eller överdrivet beroende av kortfristig upplåning för finansiering av anläggningstillgångar.
- Tecken på att kreditgivare drar tillbaka sitt finansiella stöd.
- Negativt kassaflöde från rörelsen enligt historiska eller framåtblickande finansiella rapporter.
- Ogynnsamma ekonomiska nyckeltal.
- Betydande rörelseförluster eller betydande värdenedgång på tillgångar som används för att generera kassaflöden.
- Företaget betalar inte beslutade eller lämnar inte nya utdelningar.
- Oförmåga att betala borgenärer på förfallodagen.
- Oförmåga att uppfylla villkoren i låneavtal.
- Övergång från att ha kredit till att behöva betala leverantörer kontant vid leverans.
- Oförmåga att finansiera nödvändig utveckling av nya produkter eller andra viktiga investeringar.

Verksamhetsrelaterade

- Företagsledningens avsikter att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten.
- Förlust av personer i högsta ledningen utan att de ersätts.
- Förlust av en viktig marknad, viktiga kunder, franchiseavtal, licenser eller någon huvudleverantör.
- Problem med arbetskraft.
- Brist på viktiga varor.
- En mycket framgångsrik konkurrents expansion på marknaden.

A 19. Om företagsledningens antaganden innefattar fortsatt stöd av externa parter, vare sig detta sker genom att lån efterställs eller genom åtaganden att upprätthålla eller tillhandahålla ytterligare finansiering, eller garantier, och sådant stöd är viktigt för ett företags förmåga att fortsätta verksamheten, **kan** revisorn behöva överväga att begära skriftlig bekräftelse (inklusive om villkor) från dessa externa parter och att inhämta bevis om deras möjlighet att tillhandahålla sådant stöd.

4. Teoretisk referensram

Detta kapitel ämnar redogöra för de teoretiska begrepp som har använts i uppsatsen för att analysera det empiriska materialet. Professionsteorin är en övergripande teori som är uppdelad i professionsteorin, struktur och bedömning samt komfort och discomfort. Relationen mellan dessa begrepp tydliggörs löpande i teoriavsnittet samt illustrativt i konklusionen.

4.1 Professionsteorin

Revisorer hör till ett av många professionsyrken som kräver specialistkompetens. Det har tillkommit nya förväntningar och villkor som framtvingar nya förmågor och kunskap hos sakkunniga yrkesgrupper allteftersom samhället har utvecklats och blivit mer komplext (Brante, 2005).

Det som är typiskt för professionella yrken är kopplingen till teoretisk utbildning. I enlighet med professionsteorin har de fackmannamässiga yrkesgrupperna som uppgift att omsätta tidigare ackumulerad kunskap i praktiken. Professionella yrken kan till följd av detta ses som kunskapsbaserade yrken (Brante, 2005) där till exempel revisorn behöver kombinera några års studier med praktisk erfarenhet från arbetslivet. Den sociala aspekten är viktig inom professionella yrkesgrupper och därmed är det ett villkor att vara social i kunskapsbaserade yrkesgrupper.

Professioner och osäkerhet vid bedömningar kan kopplas till varandra eftersom situationer i en profession kan innebära en viss osäkerhet och yrkesutövaren i professionen förväntas göra bedömningar i en sådan osäker situation. Vårt nutida samhälle med hög kompetens innebär också att vi ställs inför risker. Vårt nutida samhälle kännetecknas av osäkerhet och nyttjandet av specialister ses som ett sätt att minska osäkerheten som professionen ställs inför vid bedömningar. Därför kan det påstås att den professionella är förebilden i samhället (Brante, 2005).

Brante (2005) menar att det finns en bästa möjlig balans mellan osäkerhet och teknikalitet, som kan formuleras som en O/T andel. Om andelen osäkerhet är för hög kan det tyda på att professionen

ifråga saknar tillräcklig kompetens och kommer därav inte kunna skapa tilltro för sitt yrke. Om andelen teknikalitet blir för hög, vilket också kan ses som mängden struktur, kan verksamheten bli rutinmässig och lätt läras ut och andra yrkesgrupper kan med lättsamhet ta sig an uppgifterna. Vid rätt andel teknikalitet och osäkerhet ter sig den professionella som en person som med sina kunskaper kan övervinna det för intressenten obekanta. Collins (1975, citerad i Brante, 2005) uttrycker detta bra: ”När utövaren kan förmedla en känsla av säkerhet gällande det okända kommer han att vara i den starkaste positionen”. (s.9)

I sin bok beskriver Abbott (1988) begreppen diagnos och behandling. Dessa begrepp används på olika av Abbott (1988) sätt för att identifiera och lösa problem i läkar- och juristbranschen. I denna uppsats appliceras dessa begrepp på revisionsbranschen. Abbott (1988) menar att ett första steg vid diagnostisering är att se ett mönster och i sin tur börja gruppera problem för att uppnå struktur för observerbara problem. Vidare menar Abbott (1988) att professioner inte klassificerar diagnoser utifrån logik utan baserat på dess sannolikhet. Detta kan tolkas som att låg sannolikhet av ett problem rimligen kan kräva bedömning medan högre sannolikhet av ett problem lättare kan struktureras. I revisionssammanhang kan diagnostisering ses som problemlösningsförslag medan behandling kan ses som lösningsförslag.

I likhet med diagnostisering finns det två olika vägar att välja vid lösning av identifierat problem, det vill säga bedömning eller struktur. Beroende på problemets karaktär finns det olika lösningsförslag (Abbott, 1988). Abbott (1988) menar att lösningsförslag, likt diagnoser, kan variera från allmänna till särskilda och att desto mer unik en behandling är, desto lättare kan professionen bibehålla kontrollen över yrket. Allmänna lösningsförslag är sådana som är lätta att kategorisera, medan särskilda lösningsförslag är sådana som kräver en högre grad av bedömning.

Ovan steg handlar om hur professioner hanterar osäkerheten genom att ställa en diagnos och hitta lämpliga lösningsförslag på problemet. Målet med processen är att slutligen uppnå komfort, vilket kan vara en känsla av lugn eller säkerhet. Det kan även vara en sorts trygghet i de beslut som fattats. I revisionssammanhang är det i slutändan den påskrivande revisorn som måste uppleva en tillräcklig grad komfort för att kunna känna sig trygg med att skriva under revisionsberättelsen (Pentland, 1993).

Forskare har olika sätt att beskriva professioner men vissa särdrag är gemensamma som är typiska för professioner. Brantes (1988) kännetecken som utmärker en profession kan förkortas till:

- Användning av färdigheter baserat på teoretisk kunskap
- Utbildning och träning av färdigheter
- Kunskapen av professionen kontrolleras genom prov
- Samhällelig värdering som upprätthåller professionens integritet
- Utförande som innebär att man gagnar det allmänna samhällsintresset
- Gemensam kunskapsbas som organiserar medlemmar.
- Föreningstillhörighet

4.2 Struktur och bedömning

Det finns skillnader i utövandet av yrket som revisor. Dels finns det mer strukturerade sätt att genomföra en revision och hantera de olika revisionsdelarna, dels finns också mindre formella sätt som ger utrymme för värderingar och kräver ett visst professionellt utövande.

Detta förklarar forskning enligt Dirsmith och Mcallister (1982, refererad i Power, 2003).

Dirsmith och Haskins (1991, refererad i Power, 2003) antyder att den underliggande skillnaden i sättet att arbeta är mellan det mekaniska och det organiska arbetet. Det mekaniska arbetet har ett mer formellt angreppssätt som kännetecknas av ett mer kvantitativt arbete. Medan det organiska arbetet har mer ett helhetsperspektiv som tar med det sociala arbetet och förståelsen för organisationen som helhet. Dirsmith och Haskins (1991, refererad i Power, 2003) påstår att revisionen inte ska ses som ett flöde av mekaniska steg, utan istället ska det ses utifrån ett socialt synsätt för att uppfatta organisationen i ett företag. Det organiska ses som överordnat det mekaniska.

Trenden går förvisso mot ett mer strukturerat arbetssätt men revisorer kommer att anpassa revisionsprocessen för att hitta lösningar som är ekonomiskt försvarbara och samtidigt hållbara kvalitetsmässigt. Den inriktning som sker mot ett mer strukturerat arbetssätt menar Power (2003) kan även innebära en nödvändighet att granska kvaliteten i revisionen. Samtidigt är det svårt att bortse från att revisorns arbetssätt innefattar en fingertoppskänsla trots metoder för att implementera mer mekaniska arbetssätt.

4.3 Comfort och discomfort

Broberg (2013) menar att krav på att ha ett visst handlingsätt, följa standarder, lagstiftning men också tryck från chefer och klienter kan vara exempel på discomforts upplevda av revisorn. Genom att övervinna discomfort leder detta till comfort. Enligt Broberg (2013) är revisorns mål inte bara comfort utan de professionella värderingarna kan också leda till andra effekter. Broberg (2013) förklarar att bedömningar och beslut ses som intellektuellt, emotionellt och samtidigt som ett socialt händelseförlopp, vilket medför miljömässig, personlig och social påverkan. Eftersom det finns ett flertal faktorer involverade blir inte svaret lika tydligt. Bedömningar behöver göras varje dag och revisorer behöver komma till insikt att begrepp som "tillräckligt" och "tillfredsställande" behöver användas i yrket. De olika faktorerna i kombination kan därför leda till att comfort skapas. Pentland (1993) menar att det finns en strävan efter att uppnå comfort inom revisionsteamet där det bland annat kan ske en utfrågning av de juniora i teamet för att tillfredsställa de seniora.

Power (1995) förklarar att revisorns bedömningar är personliga även om riktlinjer behöver följas för en yrkesgren kan det innebära komplikationer när revisorn ska vara noggrann i sitt arbete.

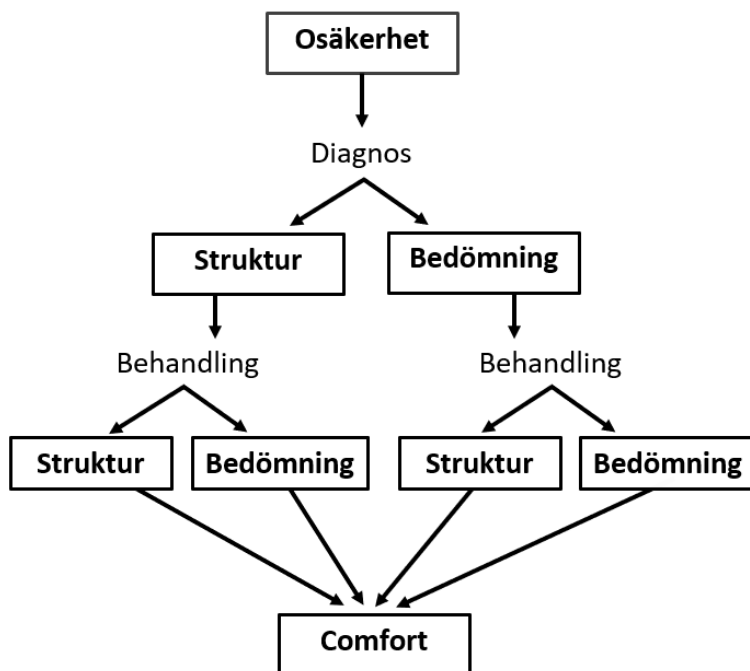
Revisorer har ett flertal krav ställda mot sig för att handla på ett visst sätt, dels genom att efterleva de ramverk och den lagstiftning som finns, dels riktlinjer som kommer inom den organisation som revisorn verkar inom. Det kan vara en chef, kollega eller andra typer av intressenter (Broberg, 2013). Vidare menar Broberg (2013) att detta är det som kallas discomfort som revisorn behöver ta hänsyn till i sitt yrkesutövande. För att åstadkomma comfort i yrket måste revisorn hantera kraven mot sig dels externt, men också internt för att övervinna discomforts.

Allteftersom revisionen har blivit mer etablerad under de senaste decennierna har det tillkommit regelverk såsom ISA, vilka innebär en gynnsammare struktur och mindre användning av omdöme (Öhman 2007). En orsak till mer struktur i branschen kan vara att man vill reducera förväntningsgapet inom yrket. Det innebär att man vill öka balansen mellan intressenternas synsätt om vad revisorn i själva verket gör. Användning av struktur kan leda till bättre insyn i branschen eftersom det blir mer begripligt vad revisorn har utfört. Det går också att följa revisionen på ett lättare sätt när händelseförloppet blir mer tydligt. Ökad struktur kan innebära att det går att rationalisera många processer i revisionen och kunna ta med det som är centralt (Broberg, 2013).

Öhman (2007) antyder att det är till fördel med ökad struktur för att generera förtroendet och att mindre struktur innebär att förtroendet minskar. Samtidigt menar Öhman (2007) att om det blir för hög struktur finns det en risk att omdömet betydelse minskar. Revisorns omdöme kan vara av stor vikt för att göra analyser av information som är mångtydig.

4.4 Konklusion

Den teoretiska referensramen inleddes med professionsteorin eftersom den är relevant i uppsatsen då revisorer utgör en profession. Inom denna teori förklaras det att det uppstår osäkerhet inom professionen. Att minska osäkerheten är en process som inleds genom att revisorn ställer en diagnos, vilket innebär att revisorn identifierar ett problem. Därefter angriper revisorn problemet utifrån två perspektiv, struktur eller bedömning. Vidare leder detta till olika lösningsförslag, genom struktur eller bedömning i likhet med tidigare. Med detta vill revisorn uppnå komfort. Denna process illustreras i Figur 2 nedan.



Figur 2. Process för professionsteorin

Sammanfattningsvis har denna teori valts eftersom revisorsyrket är en del av många professioner som verkar i dagens kunskaps- och expertsamhälle.

5. Empiri

Detta kapitel ämnar redogöra och sammanställa det empiriska materialet som samlats in via sex kvalitativa intervjuer med revisorer. Här har det viktigaste som har framkommit i intervjuerna sammanställts för att sedan tillsammans med teorin utgöra en bra grund för analys.

5.1 Osäkerhet

En mycket erfaren revisor argumenterar mycket för att allt man gör kring frågan om fortsatt drift är “knepig” eftersom man inte vet vad som egentligen kommer att hända. Man måste ha starka bevis för att kunna anmärka på fortsatt drift eftersom revisionsberättelsen är avgörande för bolagets överlevnad. Det blir en självuppfyllande profetia. Man kan hävda att bolaget kunde ha överlevt om man inte hade lämnat en oren revisionsberättelse. Vidare menar han att när bolaget faktiskt går i konkurs efter att han har lämnat en oren revisionsberättelse så blir det ett kvitto på att han har gjort en korrekt bedömning. Å ena sidan är det alltså en självuppfyllande profetia, å andra sidan är det ett bevis på en korrekt bedömning. Vilket av det är rätt? Något som två av revisorerna efterfrågar är en kristallkula för att svara på den frågan. Den tredje mycket erfarna revisorn lyfte däremot inte fram framtidsproblematiken utan han ansåg istället att svårigheten ligger i att ISA 570 inte ger några konkreta svar utan man måste själv göra avvägningen om man ska anmärka eller inte. Sammantaget menar alla tre att området är väldigt besvärligt.

De båda erfarna revisorerna uttryckte den största svårigheten liksom de mycket erfarna revisorerna just att man bedömer framtiden. En av de erfarna revisorerna var inne på samma spår som de mycket erfarna revisorerna. Det blir en självuppfyllande profetia när intressenter får ta del av den orena revisionsberättelsen, vilket kan avskräcka intressenterna från att göra affärer med bolaget. Den andra erfarna revisorn utgick istället från ett exempel genomgående under intervjun eftersom hon inte hade så stor erfarenhet inom just fortsatt drift. Ett företags framtid hängde på ett eventuellt avtal med ett utländskt bolag. Det utländska bolaget hade gett ett letter of intent, vilket är svårt att kontrollera just eftersom det är utländskt. Just i detta fall blev inte affären av trots att det fanns ett letter of intent och bolaget som reviderades gick i konkurs. Hon menar alltså att det är oerhört svårt att bedöma framtiden trots att det finns ett skriftligt bevis för handen.

Den oerfarne har inte själv anmärkt på fortsatt drift men han har fått uppfattningen från kollegor att det är en av dem absolut känsligaste frågorna som kommer på tal. Det är otroligt svårt att bedöma framtiden, men när man väl har fått rätt i sin bedömning är det bra för då har man säkrat sig mot bland annat skadeståndskrav som hade kunnat uppstå om man inte hade anmärkt varpå bolaget sedan går i konkurs.

Som det är nu tror både den ena erfarna revisorn och hennes kollega att revisorer är rädda för att kommentera den fortsatta driften hos ett företag eftersom kommentaren skulle kunna sänka företaget helt. Till exempel i de fall då företaget är beroende av lån så kanske de inte får lån eller så vågar leverantören inte leverera till dem. Den andra erfarna revisorn upplever tydligt en osäkerhet när det funnits fall där Revisorsinspektionen har varit lite väl hårda. Även en av de mycket erfarna revisorerna menar att det givetvis finns en osäkerhet varje gång man lämnar en oren revisionsberättelse angående fortsatt drift.

De mycket erfarna revisorerna är eniga att balansen mellan osäkerhet och teknikalitet i ISA 570 är en svår fråga. Det är svårt med bedömningar men samtidigt vill de inte ha mer regelverk eftersom det gör momentet alldeles för rutinmässigt, vilket kan leda till felaktigheter. Samtidigt anser de att för mycket bedömningar kan göra det svårt och leda till att man är lite försiktig. Det är en svår balansgång och kommer alltid att vara det enligt de mycket erfarna revisorerna. Det som är viktigt att poängtera enligt de mycket erfarna revisorerna är att de har arbetat många år och vet vad detta innebär, särskilt för kunden. De mycket erfarna vill inte äventyra kunden om de verkligen inte känner att den fortsatta driften är någonting som de måste skriva om. I sådana fall har de inte några problem att frånga det som rekommenderas i ISA för att istället göra en egen bedömning.

De erfarna revisorerna anser dels att det finns tillräckligt med regler i ISA 570 men samtidigt kanske det ändå inte finns tillräckligt med regler eftersom regelverket används inte tillräckligt mycket. Den ena erfarna anser att revisorer är rädda för att använda ISA 570. Den andra erfarna revisorn anser att det står ganska utförligt vad som ska göras i ISA 570 men att det alltid kan bli tydligare. De erfarna revisorerna anser att det finns exempel på situationer som kan uppstå och hur man ska agera i ISA 570, således är den tillräckligt tydlig i helhet.

Den oerfarne revisorn anser att fortsatt drift är svårt att få formaliserat eftersom det är mycket som väger in. Svårigheter finns att formulera riktlinjer när det krävs en helhetsbild. I slutändan hamnar

man ändå enligt den oerfarne revisorn i en professionell bedömning. Riktlinjer kan ge hintar om att det finns faror men det är svårt att komma bort från revisorns egna bedömningar menar den oerfarne revisorn.

De mycket erfarna revisorerna är eniga om att det alltid finns en osäkerhet men att det är en del av den professionella bedömningen. Samtidigt har de mycket erfarna revisorerna en ”stor ryggsäck med kunskap under alla dessa år” och därför är de inte bekymrade heller.

Vid frågan om det krävs externa revisionsbevis och om det finns en gråzon, svarade de mycket erfarna revisorerna att det alltid är bra med externa revisionsbevis och ska alltid eftertraktas men det handlar samtidigt om framtiden så att hitta ett revisionsbevis som är 100% vattentäta är oerhört svårt eftersom det handlar om framtidsplaner så vida det inte handlar om att täcka upp ett kapitaltillskott. Enligt de mycket erfarna revisorerna behövs det inte alltid ett externt revisionsbevis även om det är eftersträvansvärt.

5.2 ISA 570 och Revisorsinspektionens förtydliganden

Samtliga intervjuade revisorer berättar att de använder sig av ISA 570 vid bedömningar. En mycket erfaren revisor menar att det är grundläggande att använda sig av ISA 570 vilket kan sägas utgöra ”rättssnöret”. Däremot skiljer sig de mycket erfarna revisorerna åt i erfarenhet av förtydliganden vid bedömning av fortsatt drift, där den ene mycket erfarna revisorn inte ens visste att förtydligandet som nämnts i problematiseringen tidigare, fanns.

Den ene mycket erfarna revisorn berättar att ett principbaserat regelverk som ISA 570 innebär att regelverket ska vara som stöd vid bedömningar där revisorn ska göra sin tolkning utifrån detta. Problematiken kring Revisorsinspektionens förtydligande enligt en av de mycket erfarna revisorerna är att Revisorsinspektionen har tolkningsföreträde, vilket innebär att deras tolkning måste följas. Detta ska alla revisorer göra. Genom att skapa tvingande regler i ett principbaserat område skapas ett case som ska följas i en likadan situation medan case som inte har blivit förtydliganden ännu är öppna för tolkning.

Den oerfarne revisorn hade inte koll på vilket förtydligande från Revisorsinspektionen som gäller inom just fortsatt drift, kanske främst eftersom han inte hade anmärkt på fortsatt drift ännu. Som nybliven auktoriserad revisor menar han att om han skulle behöva anmärka på fortsatt drift så tänker han inte förbise tillsynsorganet, utan han kommer att ta till sig förtydligandet när det krävs. Han vill helt enkelt inte bli av med sin titel på grund av att han har tagit till sig för lite information.

De mycket erfarna revisorerna är eniga kring att inget borde förändras gällande vägledning i ISA 570. Några exempel hade kunnat läggas in för revisorer som är mer nervösa, men eftersom det är ett principbaserat regelverk blir det också farligt om det görs eftersom det då blir mer regelbaserat. Med för mycket regler ökar risken för ren bokstavstolkning menar den ena mycket erfarna revisorn. Den andra mycket erfarna revisorn frågar sig även hur det i så fall skulle skrivas för att fungera i samtliga fall eftersom det aldrig finns två fall som är exakt likadana. De är överens om att utrymmet för bedömning ska finnas kvar. Som det är nu ges professionella bedömningar ett stort utrymme eftersom ISA 570 är ett principbaserat system. Även den oerfarne revisorn menar att inget behöver förändras gällande vägledning. Den är enligt honom inte alltid tydlig, men heltäckande. Verktøygen som behövs för att göra bedömningen får man inte genom ISA 570, utan genom den professionella bedömningen.

De erfarna revisorerna har synpunkter på vad som skulle kunna förändras. Den ena menar att vägledningen är bra, men att i de fall där Revisorsinspektionen har en hårdare bedömning än när ISA tolkas rätt borde ändras i ISA:n så att dessa är anpassade efter varandra. Den andra erfarna revisorn funderar kring att det borde göras tydligare i hur en kommentar kring fortsatt drift ska göras i revisionsberättelsen och att det inte behöver innebära att företaget kommer gå i konkurs som hon uppfattar att många tror.

Den ena erfarna revisorn avslutar med att berätta att de oftast hamnar i punkt 19 i ISA 570 där de mer eller mindre tvingar sin kund att skriva sitt eget antagande i förvaltningsberättelsen för att sedan själva kommentera detta i sin revisionsberättelse.

5.3 Professionellt omdöme

Vad som anses vara professionellt omdöme beskrivs av den ena mycket erfarna revisorn som att veta var den moraliska och etiska gränsen går. Det behövs en god redovisningsgrund, aktiebolagsrättslig grund och kunskap om ISA men att detta inte är tillräckligt. Det behövs även en professionell, skeptisk inställning som gör att man kan känna ”dit, men inte längre”. De andra två mycket erfarna revisorerna menar att det professionella omdömet handlar om erfarenhet och det är något som byggts upp under åren som yrkesverksamma. Det går inte att läsa sig till allt eftersom de ständigt ställs inför nya situationer med bedömningar att beakta. Den ena mycket erfarna revisorn påpekar att det är viktigt att inte vara en paragrafryttare utan att även använda sig av den “professionella ryggsäcken”. Konsensus tycks vara att de mycket erfarna revisorerna lutar på sin “professionella ryggsäck”.

De erfarna revisorerna beskriver på liknande sätt att det professionella omdömet handlar om att kombinera sin erfarenhet med de regelverk som finns, såsom ISA, FAR:s bedömningar, lagar och regler. Enligt den ene erfarna revisorn ges det mycket utrymme för sunt förnuft vid bedömning av fortsatt drift. Han nämner vidare att man hellre rådfrågar en kollega än läser ISA en gång till. Den andra menar att det beroende på situation ges olika mycket handlingsutrymme. Regelverket finns i grunden och sedan får den egna bedömningen användas i slutändan.

Den oerfarne revisorn nämner att Revisorsinspektionens förtydligande, lagar och regler kan ses som en form av ramverk. Han menar att hans erfarenhet inte byggts upp ännu och därför är lagar och regler det som han förlitar sig på. Han menar att det finns ett stort handlingsutrymme och att det alltid är den professionella bedömningen som ligger till grund för slutsatsen.

Företagsledningens slutsats om fortsatt drift menar både de mycket erfarna revisorerna och de erfarna revisorerna är grunden för det egna revisionsarbetet. Att veta vad företagsledningen tycker om den fortsatta driften är en bra plats att börja på om revisorn inte själv redan har noterat väsentliga osäkerhetsfaktorer. Givet slutsatsen ska revisorn agera utifrån professionell skepticism. Man får inte ta företagsledningens slutsats som fakta, utan detta måste stärkas med bevis för att se om det verkligen stämmer. En av de mycket erfarna revisorerna menar att företagsledningen sannolikt har en mer positiv inställning till verksamheten än vad revisorn har, och denna professionella skepticism ska genomsyra revisionsarbetet. Den oerfarne revisorn har ingen

erfarenhet av bedömning av fortsatt drift, men han anser att företagsledningens slutsats är en viktig grund för vidare bedömning.

De mycket erfarna revisorerna får väga in hur mycket ägaren har satsat tidigare och hur nära bolaget är att vända sitt resultat till vinst igen eller vinst för första gången. Det kan räcka att de mycket erfarna revisorerna får en bekräftelse via mail att bolagets intention är att se till att det finns kapital men vill inte skriva på en kapitalförpliktelse. Som helhet anser de mycket erfarna revisorerna att externa revisionsbevis inte är 100% men att det förstärker deras bedömning. Att balansera revisionsbevis mot varandra gällande något som eventuellt kan hända i framtiden är en svårighet enligt en av de mycket erfarna revisorerna. Avvägningen mellan vilka revisionsbevis som är relevanta i bedömningen anser en av de mycket erfarna revisorerna är väldigt svår. Med andra ord spelar den professionella bedömningen en stor roll.

De erfarna revisorerna anser att externa revisionsbevis är det bästa eftersom företagsledningen alltid vill det bästa och vill gärna se företags framtid på ett ljusare sätt än vad utomstående gör. Vidare kan det också vara en bedömningsfråga kring huruvida företaget har ordning på sina rutiner eller inte. Desto mer ordning, desto mindre behov har de erfarna revisorerna av att inhämta externt revisionsbevis. De erfarna revisorerna anser att det kan variera beroende på fall till fall, desto besvärligare och mer otydliga bevisen är, desto mer externa revisionsbevis får de erfarna revisorerna gå efter. Exempel ges av en av de erfarna revisorerna om värdering av fastighet där företaget inte ensamt kan värdera fastigheten utan det krävs en oberoende mäklare, och konstaterar att det skiljer sig från fall till fall.

Den erfarna revisorn anser att det går att göra fel så länge man har bevis och motiverar varför man tycker på ett visst sätt för att minimera hot, även om risken finns. Den erfarna revisorn menar att man får tänka fel bara det har gjorts en slutsats utifrån de verktyg som man har samlat på sig. Samtidigt anser den erfarna revisorn att man inte ska ta lätt på fortsatt drift utan det är många frågor som måste väckas och man måste verkligen samla in all information. Det mest grundläggande enligt den erfarna revisorn är att samla in prognoser och budgetar och se att dem är rimliga och sedan göra granskningsåtgärder på dem.

5.4 Utbildning och resurser

För att hantera situationer av osäkerhet använder de mycket erfarna revisorerna byråns kvalitetskontroller internt där byrån går igenom liknande fall som varit hos Revisorsinspektionen. En av de erfarna revisorerna betonar också att man arbetar på att följa det som står i förtydligandet och rättar sig efter det vid dokumentation. Det handlar mycket om att hänga med i utvecklingen menar de erfarna. De mycket erfarna vänder sig främst vid osäkerhet kring bedömningar till risk management team som är specialiserade på vissa områden och har en diskussion med teamet. En diskussion med teamet anser de mycket erfarna att man ska ha vid behov. Vidare anser de mycket erfarna revisorerna att även om man har koll på läget så ska revisorn stämma av med en erfaren kollega och föra ett resonemang om den osäkerhet de ställs inför.

Den mycket erfarna revisorn argumenterade vid övervägning om förtydligande att diskussion med två erfarna kollegor som tänkt i samma banor rimligtvis borde vara tillräckligt nära sanningen. Osäkerheten, vid lämnande av oren revisionsberättelse löses genom regelverket samt hjälp från erfarna kollegor och detta brukar oftast vara tillräckligt. Vidare anser en annan mycket erfaren revisor att förtydliganden är något föränderligt och den yrkesverksamma revisorn, oberoende av sin erfarenhet, alltid måste hålla sig uppdaterad. Interna utbildningar är en bra metod för att lära sig dessa.

De erfarna revisorerna tycks diskutera vad Revisorsinspektionen har kommit fram till på byrån. Det är inget de lägger enorm vikt vid men det finns i bakhuvudet. Skulle det vara något oklart så säger en av de erfarna att de vänder sig till FAR:s medlemsrådgivning. Gemensamt verkar vara att man diskuterar om liknande ärenden som finns hos Revisorsinspektionen med sina kollegor. Man ska vara överens internt innan man agerar externt mot kund i form av att man lämnar en oren revisionsberättelse.

En av de mycket erfarna revisorerna nämner att utbildningar är något de måste gå på och att det är viktigt även för rutinerade revisorer. Den mycket erfarna revisorn ger ett exempel på en utbildning som kallas "orena revisionsberättelser". Vidare berättar den mycket erfarna revisorn att Revisorinspektionens förtydliganden är viktiga att hålla sig uppdaterad om eftersom det är något som förändras genom åren. Den ena erfarna revisorn menar att det kanske borde finnas någon form

av utbildning där utformning av kommentarer kring fortsatt drift i revisionsberättelsen görs tydligt. Med andra ord, kunskapen om hur mycket kommentaren kring fortsatt drift påverkar, skulle kunna lyftas till diskussion.

Alla revisionsberättelser med avvikande mening ska också genomgå av en erfaren kollega då de har fyra ögon på en viss fråga. De mycket erfarna revisorerna arbetar dessutom på större byråer och har därmed möjlighet att stämma av med riskmanagement team vid osäkerhet. Med alla hjälpmedel som de mycket erfarna revisorerna har på de relativt stora byråerna anser de att de har tillräckligt med hjälpmedel jämfört med mindre byråer.

De erfarna revisorerna talar om kollegor de för diskussioner med. De som är ganska erfarna och har arbetat 30–40 år vänder man sig till först. Den ena erfarna revisorn nämner att diskussion kan tas med redovisningsavdelningen om det är en specifik redovisningsfråga.

Den oerfarne revisorn pratar helst med en mer erfaren kollega. Han uppger att det finns ett par stycken som han kan prata med, oftast är partnern en av dem.

5.5 Kundrelation

Att företagsledningen inte skulle vilja ändra sin bedömning eller att en upplysning i årsredovisningen är direkt vilseledande tillhör det ovanliga är alla respondenter i undersökningen överens om. I de allra flesta fall är företagsledningen villig att ändra om i förvaltningsberättelsen eller noterna ifall revisorn uppmanar dem att göra det. Skulle företagsledningen mot förmodan inte vilja samarbeta så anses det vara ett revisionsbevis i sig, vilket kommenteras i revisionsberättelsen. En mycket erfaren revisor menar att om kommunikationen har brutit så pass mycket att man inte vill samarbeta med sin uppdragsgivare så bör man ha märkt detta långt innan diskussionen kring fortsatt drift ens uppkommer. Anledningen till varför det är så sällsynt att klienten inte vill samarbeta i detta stadie är att man oftast redan har sagt upp samarbetet långt innan slutprocessen i revisionen påbörjas. Den oerfarne revisorn menar att man som assistent, vilken han var tills nyligen inte ska involveras i frågor om fortsatt drift externt mot kund.

De mycket erfarna revisorerna anser att den påskrivande revisorn tidigt blir involverad av bedömning av fortsatt drift men att andra i teamet också kan uppmärksamma frågor kring fortsatt drift. Det är också viktigt för de mycket erfarna revisorerna att skilja på vad som sägs internt där det ska flaggas om assistenten eller managern upptäcker något avvikande. Därefter ska uppdragsansvarig ta den diskussionen med kund eftersom de mycket erfarna revisorerna anser att det krävs erfarenhet för att föra resonemang som ”klarar ni egentligen framtiden?”. De mycket erfarna revisorerna anser att det är viktigt att flagga för frågor om fortsatt drift redan under planeringsfasen för att teamet ska ha det i åtanke under revisionens gång.

De erfarna revisorerna tycker att man ska ha tillräcklig erfarenhet för att föra diskussioner med kund om fortsatt drift. Den ene erfarna revisorn säger att assistenten har fått mer fria tyglar men anser att det krävs en viss erfarenhet för att göra bedömningen själv även om den gör revisionen. Den andra erfarna revisorn anser att det är inget som assistenten kan göra själv och det är inget som går ut till kund eller bolaget utan att ha pratat med den seniora revisorn först, om det inte är så att assistenten är tillräckligt erfaren men oftast tar den seniora revisorn upp större frågor med kund.

Den oerfarne revisorn anser att det är assistentens uppgift att uppmärksamma tveksamheter kring fortsatt drift eftersom assistenten sköter arbetet till 90 procent. Vidare menar han att en uppdragsansvarig inte tittar på hela revisionen utan bara på de stora bitarna. Enligt den oerfarne revisorn är det oftast assistenten som hittar problemen för fortsatt drift.

6. Analys

Detta kapitel ämnar lyfta fram kopplingen mellan teori och empiri i form av en analys. Analysen har delats upp på samma sätt som teorikapitlet med professionsteori, struktur och bedömning samt komfort och discomfort. Detta gjordes för att dels underlätta vid utformningen av analysen, dels för att bidra till en ökad struktur.

6.1 Professionsteorin

Enligt professionsteorin kräver revisorsyrket specialistkompetens eftersom det är ett professionellt yrke och samtliga respondenter är eniga om att det krävs många år av samlad kunskap innan man uppnår en tillräcklig kompetens. Detta intygas av de erfarna revisorerna som menar att det inte går att läsa sig till allt eftersom man ständigt ställs inför nya situationer med bedömningar att beakta. Det framgår också i intervjuerna att man utbyter idéer med erfarna kollegor som samlat på sig specialistkompetens vilket också stärker argumentet att det är en bransch som kräver lång erfarenhet av yrket. Enligt teorin har det tillkommit nya förväntningar och villkor som framtvingat nya specialister inom olika yrkesgrupper och en profession förväntas presentera nya kvaliteter vilket också blir tydligt enligt de mycket erfarna vid intervjun som menar att vid upplevd osäkerhet vänder de sig till ett risk management team som är specialiserade på att hantera svåra frågor med stor osäkerhet. Under intervjun framgår det också att det finns informella specialister inom kontoren som har sakkunskap som stärker teorin om att det har tillkommit nya förväntningar och villkor som framtvingat nya yrkesgrupper inom professionen. Detta borde rimligtvis minska osäkerheten för de påskrivande revisorerna eftersom det gör att kompetensen riktas dit den behövs bäst.

Enligt professionsteorin är kopplingen mellan teoretisk utbildning och professionella yrken tydlig. Enligt de mycket erfarna revisorerna slutar inte utbildningen efter provet för att bli auktoriserad revisor utan årligen ges utbildningar som enligt en av de mycket erfarna revisorerna fokuserar på komplexa bedömningsfrågor. Därför är det rimligt att anta att det inte går att bli fullständigt lärd

utan revisorn får acceptera att inte alltid ha tillräckligt med kunskap för att möta varje ny situation som uppstår.

Professionsteorin menar att den fackmannamässiga yrkesgruppen har som uppgift att omsätta tidigare ackumulerad kunskap i praktiken. Enligt respondenterna framgår det att det finns tydliga hierarkiska steg där assistenten inte får prata externt med kund om känsliga frågor som fortsatt drift utan det krävs en viss erfarenhet och samlad ackumulerad kunskap för att uppnå dels en viss kvalitet i arbetet, dels ha tillräckliga kunskaper för att hantera diskussioner med företagsledningen. Det framgår också i professionsteorin att den sociala aspekten är viktig i kunskapsbaserade yrkesgrupper. Det krävs därför inte bara att revisorn samlar på sig tillräckligt med erfarenhet utan att man arbetar på att förbättra sin kommunikation både med kollegor, chefer men också med kunder dels för att lära sig mer, dels för att utöka sitt kontaktnät. Enligt en av de mycket erfarna revisorerna kan det räcka vid frågan om det behövs ett externt revisionsbevis att man får ett mail om bolagets intention om framtiden men samtidigt är det mycket som avgör. Revisorn behöver ha en fingertoppskänsla huruvida kunden är tillräckligt pålitlig och kan avgöra om ytterligare underlag behöver inhämtas vilket stärker teorin om att det är viktigt att vara social och ha social kompetens inom revisorsyrket.

Enligt professionsteorin kan professioner och osäkerhet vid bedömningar kopplas till varandra eftersom det kan finnas en viss osäkerhet i en profession som förväntas göra bedömningar i osäkra situationer och enligt de mycket erfarna revisorerna är de eniga om att den största svårigheten kring fortsatt drift är att balansera revisionsbevis mot varandra gällande något som eventuellt kan hända i framtiden vilket har varit ett genomgående problem och en svår fråga för samtliga respondenter. En anledning till att den är svårare är att det jämförelsevis är lättare att granska det som redan har hänt, till skillnad från det osäkra i framtiden, men samtidigt finns vägledning i revisorns regelverk ISA att tillgå som ska hjälpa revisorn att göra en rätt bedömning. Som tidigare nämnt är de mycket erfarna revisorerna eniga om att den största svårigheten vid fortsatt drift är den osäkerhet som finns vid bedömningar men samtidigt nämns det inte något om att regelverket borde styras mot ett mer strukturerat sätt. Tvärtom anser de mycket erfarna revisorerna att mer regelverk gör momentet alldeles för rutinmässigt och då kan det bli väldigt fel. De anser till och med att utan tillräckligt utrymme för bedömningar kan de göra väldigt mycket skada. De mycket

erfarna revisorerna upplevs trivas med att få ha ett utrymme att göra bedömningar som i sin tur baseras på stor erfarenhet.

Även om den oerfarne nämner att regelverket kan ge hintar, är det svårt att formulera riktlinjer eftersom det krävs en helhetsbild. Den oerfarne revisorn nämner också att det är svårt att komma ifrån bedömningar om fortsatt drift vilket stärker teorin om att professionen förväntas göra bedömningar i osäkra situationer. Den oerfarne revisorn anser att regelverket ISA 570 ibland inte alltid är tydligt men däremot är regelverket heltäckande. Där regelverket blir otydligt kommer den professionella bedömningen in menar den oerfarne revisorn. Detta visar hur viktigt det är att ha ett utrymme för tolkning och bedömning oavsett var i karriären revisorn befinner sig men frågan man kan ställa sig är om utrymmet är för stort. Sammantaget verkar respondenterna vara ense om att det inte behövs fler regler men kompletterande exempel hade kunnat vara givande för tydlighetens skull.

Den upplevda osäkerheten för professionen är delad. En av de erfarna revisorerna anser att det klart finns en osäkerhet mot Revisorsinspektionen eftersom det har funnits fall där de har varit lite väl hårda. En anledning till att de mycket erfarna revisorerna känner sig mer säkra utöver den långa kunskap de har är att de dessutom har interna kvalitetskontroller där byrån går igenom liknande fall som varit hos Revisorsinspektionen. De erfarna revisorerna menar att det handlar mycket om att hänga med i utvecklingen. Det blir tydligt att revisionsbyråer arbetar aktivt för att minska osäkerheten som revisorer upplever.

Osäkerheten mot Revisorsinspektionen handlar bland annat om problematiken kring förtydliganden och enligt en av de mycket erfarna revisorerna har Revisorsinspektionen tolkningsföreträde, vilket innebär att deras tolkning måste revisorer följa. Den mycket erfarna revisorn menar att genom att skapa tvingande regler i ett principbaserat område skapas ett case som ska följas i en liknande situation medan case som inte blivit förtydliganden ännu är öppna för tolkning. Denna poäng är central för att förstå att det kan finnas fler förtydliganden i ISA 570 som behöver göras och att revisorer inte alltid vet när tillräckligt underlag har inhämtats eller tillräckligt med information finns att erhålla. Den oerfarne revisorn berättar också att han inte kommer att

förbise tillsynsorganet just för rädslan att bli av med sin titel när han precis fått den. Detta visar att det finns en osäkerhet främst hos oerfarna men också delvis hos erfarna.

Professionsteorin nämner att det nutida samhället kännetecknas av osäkerhet och nyttjandet av specialister används som ett sätt att minska osäkerheten samt att professionella är förebilden i samhället. Enligt de mycket erfarna revisorerna vill man ha kunder som är medgörliga vid uppmaningar av revisorn att exempelvis korrigera beskrivningar i förvaltningsberättelsen. Om kunden agerar motsträvigt kan man enligt en av de mycket erfarna revisorerna ifrågasätta relationen med kunden. Enligt en annan mycket erfaren revisor är det viktigt att vara selektiv vid antagande av kunder eftersom det är en indikation till omvärlden. Detta leder till ett ökat förtroende för revisionsbranschen att revisorer tänker på vilka uppdrag de tar sig an och håller sig till kunder som gör rätt för sig. Därför kan det sägas att professionella i revisionsbranschen kan agera som en förebild i samhället dels genom eget kunnande men också genom nyttjande av specialister just för att minska osäkerheten.

Det finns enligt professionsteorin en optimal balans mellan teknikalitet och osäkerhet och enligt de mycket erfarna revisorerna är de eniga om att det är en svår fråga gällande bedömningar men samtidigt vill de inte ha mer regelverk eftersom det hindrar dem från att göra tillräckliga bedömningar. Samtidigt anser de mycket erfarna revisorerna att för mycket bedömningar kan leda till att man är lite försiktig, men balansgången är inte alltid enkel. Vidare nämner de mycket erfarna revisorerna att de har arbetat så många år och vet vad det innebär. Därför antas det rimligt att säga att regelverket är tillräckligt med tanke på det utrymme som finns men den ena erfarna revisorn anser att regelverket används för lite och en anledning kan vara att det är för lite regler. Det blir tydligt att det är en svår fråga när de intervjuade inte helt säkert vet om fler regler skulle innebära en förbättring men tycker samtidigt att utrymmet för bedömningar leder till en viss osäkerhet. I det stora hela bedöms regelverket ha tillräckligt med vägledning men att vissa delar kan bli tydligare. Därför kan teknikaliteten öka i viss utsträckning på bedömningens bekostnad.

6.2 Struktur och bedömning

Det har framkommit att området fortsatt drift inom revisionsyrket innehåller bådaddera delarna av struktur och bedömning. Inom fortsatt drift utgörs struktur av ISA 570 och Revisorinspektionens

förtydliganden. Dirsmith och Haskins (1991, refererad i Power, 2003) antyder att den underliggande skillnaden i sättet att arbeta är mellan det organiska och mekaniska sättet. Undersökningen tyder på att båda angreppssätten förekommer i praktiken. Revisorinspektionens förtydliganden väger inte lika tungt bland de erfarna kategorierna, vilket kan tyckas rimligt vid en första anblick på problemet. De flesta diskuterar aktuella förtydliganden från Revisorinspektionen och håller sig uppdaterade, men det är inget som genomsyrar det dagliga arbetet. Förtydliganden går att kategorisera som en struktur som yrkesgruppen måste förhålla sig till, men utifrån undersökningen tycks inte förtydliganden vara av den mekaniska beskaffenheten, kanske främst på grund av att det är föränderligt. Å ena sidan kan de mycket erfarna revisorerna inom byrån diskutera om förtydligandet är rimligt eller inte, å andra sidan har ändå Revisorsinspektionen tolkningsföreträdare, vilket måste accepteras. Den oerfarne revisorn kommer inte att tillämpa förtydligandet på ett organiskt sätt som de mer erfarna revisorerna tycks göra. Han menar att om han skulle behöva anmärka på fortsatt drift i framtiden så kommer han att ta till sig lagstiftning och förtydliganden eftersom han är rädd om sin titel. Detta tyder på att desto mer erfarenhet man har inom yrket desto mer kommer den professionella bedömningen att vara avgörande för beslut.

En av de mycket erfarna revisorerna menar att ISA 570 är ett principbaserat regelverk, alltså kan man inte arbeta med det mekaniskt heller. Ett organiskt angreppssätt på standarden är vad som föredras och detta stämmer väl överens med Dirsmith och Haskins (1991, refererad i Power, 2003) som menar att det organiska är överordnat det mekaniska. Problematiken som uppstår är att Revisorsinspektionen, med sitt tolkningsföreträdare, inför mer struktur i ett principbaserat regelverk. Denna mycket erfarna revisor menar att, vid användning av ISA 570, måste man kunna göra bedömningar med stöd i just standarden. Detta bekräftas av andra mycket erfarna revisorer, som tar någorlunda lätt på standarden för att använda sin professionella bedömning i det avgörande skedet istället.

För mycket vägledning i standarden kan tolkas som en ökning av struktur i yrket. Det verkar finnas ett samförstånd att vägledningen i ISA 570 är acceptabelt. Power (1995) menar att yrket går mot ett mer strukturerat arbetssätt, vilket längre checklistor för fortsatt drift hade bekräftat. I undersökningen är det relativt tydligt att respondenterna är nöjda med andelen vägledning som finns i ISA 570. Flera av revisorerna i de erfarna kategorierna använder gärna sin professionella

bedömning i det avgörande skedet och använder sig av normgivningen på området som stöttepelare för att kontrollera att de har tänkt rätt. Erfarna kollegor fungerar därför som ett stöd vid bedömningar. Genom att rent subjektivt mestadels använda bedömning i form av kollegor och den “professionella ryggsäcken” samt en aning struktur menar en av de mycket erfarna revisorerna att det är tillräckligt nära sanningen. En ökning av strukturen i form av vägledning hade rimligtvis rubbat denna balans. En kvalificerad gissning är att en utförligare ISA 570 hade minskat det stora handlingsutrymmet som finns inom fortsatt drift. Power (1995) menar att revisorernas arbetssätt innefattar en fingertoppskänsla som inte kommer att försvinna för att man inför mer mekaniska arbetssätt. Precis som tidigare nämnt är ISA 570 ett principbaserat regelverk och just fingertoppskänslan tillåter revisorn att faktiskt göra egna bedömningar med ISA 570 som stöttepelare.

Power (1995) menar att mer struktur kommer medföra ett behov av att granska kvaliteten i revisionen. En av de mycket erfarna revisorerna undrar hur ökad struktur egentligen skulle fungera när två situationer inte är likadana. Givet Powers (1995) tolkning kan man anta att två snarlika situationer eventuellt grupperas i samma ruta, vilket inte är rättvisande eller tillräckligt korrekt. Detta skulle i så fall leda till att kvaliteten i revisionen minskar och granskning av denna hade blivit nödvändig. Detta bekräftas även av den andra mycket erfarna revisorn som menar att bokstavstolkning i det principbaserade regelverket kan bli skadligt. Den oerfarna revisorn menar att ISA 570 som den ser ut idag är tillräckligt tydlig för att ändå ge utrymme till bedömning, vilket skapar en heltäckande bild. Med ökad vägledning kommer den heltäckande bilden att drabbas, vilket också går i linje med Powers tolkning.

6.3 Comfort och discomfort

Enligt Öhman (2007) kan förtroendet för revisorsyrket öka genom mer struktur respektive minska genom mindre struktur. Gemensamt hos respondenterna är att de till största del är nöjda med hur ISA 570 är utformad och att vägledningen de får därigenom är tillräcklig. En av de mycket erfarna revisorerna nämner att ett par exempel hade kunnat läggas till. På grund av att det är ett principbaserat regelverk kan det dock bli farligt eftersom ren bokstavstolkning riskeras, med felaktiga bedömningar som en följd. Detta då det inte finns två exempel som är exakt likadana. De mycket erfarna revisorerna menar att utrymmet för bedömning är något som krävs eftersom de

annars kan skada väldigt mycket. Det verkar med andra ord som att revisorerna är rädda att mer struktur skulle kunna öka risken för felaktiga bedömningar, vilket i sin tur skulle skada kunden. Att ge felaktiga bedömningar till kund och dessutom de intressenter som läser revisionsberättelsen kan inte antas vara något som ökar förtroendet hos yrkesgruppen.

Det framkommer i en av intervjuerna med en erfaren revisor att det eventuellt skulle kunna göras tydligare i hur kommentaren om fortsatt drift ska göras och att den inte betyder att företaget kommer gå i konkurs. Broberg (2013) nämner att en orsak till att mer struktur har införts i revisionsbranschen i form av ISA är att man vill öka intressenternas förståelse för vad revisorerna gör samt göra revisionen mer lättbegriplig. Ökad kunskap kring fortsatt drift hos de som läser revisionsberättelsen och kunskap om hur mycket kommentaren kan påverka skulle kunna leda till ökat förtroende för revisionsbranschen.

Revisorer behöver använda sig av begrepp såsom ”tillräckligt” och ”tillfredsställande” (Broberg, 2013). Revisorerna som intervjuats är överens om att bedömningar kring fortsatt drift är svåra och alltid kommer att vara det eftersom det är en gissning om vad som kommer att hända i framtiden. Det behövs en stor del professionell bedömning då inget fall är det andra likt. Det faktum att samtliga respondenter testar sin professionella bedömning genom att diskutera med sina kollegor kan ses som ett sätt de använder sig av för att känna att deras bedömning är tillfredsställande. Vidare har de större byråerna risk management team att ta hjälp av för att komma till rätta med sin bedömning. Begreppet ”tillräckligt” används av den ena mycket erfarna revisorn som menar att en bedömning kring fortsatt drift oftast är just tillräcklig när både regelverket samt hjälp från erfarna kollegor använts. Samma revisor beskriver vidare att två erfarna kollegor, som tänker i samma banor, rimligtvis bör vara nära sanningen.

Broberg (2013) beskriver att krav på att ha ett visst handlingsätt, följa standarder, lagstiftning men också tryck från chefer och klienter kan vara exempel på discomforts upplevda av revisorn. Comfort uppnås genom att uppfylla dessa krav. De mycket erfarna revisorerna upplever att de behöver följa standarder och lagstiftning men tack vare deras ”ryggsäck med kunskap” ter det sig mer naturligt till skillnad från den yngre mer oerfarna revisorn som upplever en rädsla för att få sin auktorisation indragen om han tagit till sig för lite information. Genom att revisorer känner ett

externt påtryck bidrar det till att professionen större utsträckning anstränger sig för att upprätthålla och öka förtroendet för branschen.

Den oerfarne revisorn anser att det går att göra fel så länge man har bevis och motiverar varför man tycker på ett visst sätt för att minimera hot, även om risken finns. Den oerfarne revisorn menar att man får tänka fel bara det har gjorts en slutsats utifrån de verktyg som man har samlat på sig. Detta kan kopplas till att krav finns på dig att handla på ett visst sätt så länge revisorn inhämtar tillräckliga bevis och har en välgrundad motivering och slutsats. Att därefter komma fram till fel slutsats behöver inte betyda att revisorn har gjort fel utan snarare agerat mänskligt vilket även stämmer in på Powers (1995) och Brobergs (2013) förklaring av hur man åstadkommer komfort. De menar att komfort uppnås genom att uppfylla internt ställda krav i form av att följa riktlinjerna som råder inom organisationen. Vidare menar den oerfarne revisorn även att han vid en bedömning av fortsatt drift inte kommer att förbise Revisorsinspektionens förtydligande och lagstiftning, vilket leder till att den externa discomforten övervinns. Genom att övervinna externa och interna krav menar Broberg (2013) samt Power (1995) att komfort inom yrket sammantaget ökar.

Broberg (2013) menar att en orsak till mer struktur i branschen kan vara en önskan om att reducera förväntningsgapet inom yrket. Det innebär att man vill öka balansen mellan intressenternas synsätt om vad revisorn i själva verket gör. Generellt verkar respondenterna inte efterfråga en högre grad av struktur eftersom ett utrymme för bedömningar är ett viktigt verktyg för revisorerna. Därför blir förtroendet lidande eftersom förväntningsgapet minskar om strukturen ökar enligt tidigare nämnd teori.

7. Slutsats

Revisorer verkar inom en yrkesgrupp med bred branschkunskap som tidigare nämnt. Vidare krävs det en lång branschfarenhet för att behärska det handlingsutrymme som finns. Samtliga respondenter har nämnt att kompetens är något som tar många år att bygga upp vilket också kan ses som underförstått. Det har också framkommit att revisorer ställs inför flera nya osäkra situationer och att flera åtgärder vidtas för att hantera dessa på bästa sätt. Det har också framkommit av respondenterna att nya förväntningar finns inom branschen och att villkoren som har formats de senaste decennierna har gjort att nya yrkesgrupper har tillkommit.

Med bakgrund i Hjalmarsson och Malmströms artikel *Några reflektioner kring revisorns granskning av fortsatt drift* antog vi att det var fullt rimligt att Revisorsinspektionen med sitt tolkningsföreträdare skulle bringa en stor osäkerhet för yrkeskåren. Det framkom att det förvisso skapade en del osäkerhet men att den var hanterbar genom att man ständigt lär sig genom utbildningar, har interna kvalitetskontroller och kanske framförallt pratar med erfarna kollegor.

Ett sätt som skiljer uppfattningarna åt är att ett organiskt förhållningssätt mot Revisorsinspektionens förtydligande är vanligare bland de erfarna kategorierna av revisorer medan den oerfarne revisorn förhåller sig mekaniskt till förtydliganden. Med detta menar vi att de erfarna revisorerna gärna ifrågasätter förtydliganden och välkomnar en diskussion eftersom deras erfarenhet samt stöd från kollegor ger dem bättre underlag för slutsats.

Ett verktyg för att minska osäkerheten är kommunikation mellan revisorer och andra intressenter vilket gör social kompetens till en central del för att minska osäkerheten. Detta har varit genomgående i samtliga intervjuer att nyttjandet av kontaktnät och kollegor har varit avgörande vid hantering av komplexa problem. Vi anser att revisorer kan minska den osäkerhet de ställs inför i tillräcklig utsträckning genom att utnyttja dessa områden.

Det behövs inte heller någon ökad struktur i vidare mening utan det professionella omdömet räcker för att följa ISA 570. Tvärtom tror respondenterna att mer struktur hade kunnat leda till felaktiga bedömningar och eventuellt skada kunden. En ökad mängd struktur kan även leda till att kvaliteten på revisionen blir sämre eftersom ingen situation är den andra lik. Givet att man har utvecklat en

förmåga att göra professionella bedömningar kommer denna att väga tyngre än vad andelen struktur inom fortsatt drift gör. Strukturen är ett bra stöd, men inte mer än så.

Som tidigare nämnt anser vi inte att strukturen inte ska öka utan det som hade kunnat bli mer tydligt är möjligtvis fler exempel även om det medför risker i form av eventuell bokstavstolkning. Det kan vara så att det som krävs är mer kunskap om hur regelverket används generellt istället för förändringar i regelverket.

Samtliga respondenter är eniga om att fortsatt drift är en svår fråga främst på grund av att det är framåtriktat, man reviderar framtiden. Denna typ av svåra beslut kräver en lång erfarenhet och kan inte släppas till en yngre förmåga som inte har den kunskap som krävs för att komma till rätt slutsats. Denna punkt är samtliga revisorer eniga om och visar att det finns tydliga nivåer inom revisionsbranschen och kan ses som ett bevis på att man inte släpper denna typ av beslut till medarbetare som inte har tillräcklig erfarenhet.

Vidare är det viktigt att revisorer håller sig uppdaterade inom området för att tillgodogöra sig nyheter som sker inom branschen eftersom det kan vara avgörande i beslut som fattas. Det är viktigt att inte bara hålla sig uppdaterad inom området utan också vara noggrann i sitt urval av kunder man antar av förtroendeskäl. Det kan röra sig om kunder som inte sköter sig, inte är medgörliga och inte vill ändra något de blir tillsagda att göra. Genom att vara selektiv kan man på så vis öka förtroendet för yrkesgruppen och branschen i helhet.

Utifrån studien kan det konstateras att osäkerheten vid fortsatt drift inte upplevs som ett problem i den utsträckning som vi bedömde att det skulle vara. Förtydligandet har inte den betydelse som beskrivs i problemformuleringen. Revisorer upplever inte heller den osäkerhet mot Revisorsinspektionen som inledningsvis misstänktes. Däremot upplever de en osäkerhet vid bedömning av fortsatt drift. Området fortsatt drift kommer alltid att vara fyllt av osäkerheter och det kan konstateras att det inte går att undgå. Dock har det framkommit att det finns sätt att minska osäkerheten till en godtagbar nivå och därmed uppnå komfort.

8. Reflektioner

Under uppsatsens gång har vi upplevt att det kunnat göras ett antal förbättringar som kunnat resultera i en bättre uppsats. Intervjufrågorna hade kunnat formuleras bättre för att respondenterna lättare skulle kunnat förstå vad vi menade. Om vi hade haft en större förståelse för de teoretiska begreppen vid utformning av intervjufrågorna hade svaren kunnat kopplas på ett tydligare sätt till teorin. Vi hade då kunnat ge bättre förklaringar till respondenterna och därmed kanske fått mer utförliga svar.

Under några av intervjuerna uppstod svårigheter kring respondenternas förståelse av vissa teoretiska begrepp såsom osäkerhet och teknikalitet. Vid förklaring av dessa finns en risk att de inte återgavs exakt likadant för samtliga respondenter vilket kan ha lett till felkällor.

Avseende teorin har vi insett att begreppet osäkerhet har haft en större betydelse än vi initialt trodde. Vi hade därför kunnat utforska teoriområdet i större utsträckning för att se om det finns mer lämpliga teorier att komplettera med. Med tanke på ovan reflektioner hade resultatet och slutsatserna kunnat bli annorlunda vilket är viktigt att ha i åtanke.

9. Förslag på vidare studier

Två kriterier som vi hade vid urvalet var erfarenhet hos revisorerna, samt geografisk räckvidd av bekvämlighetskäl. Vi såg tendenser hos revisorerna på de mindre byråerna att de hade mer konkreta kunskaper kring området fortsatt drift. De mycket erfarna revisorerna var av en ren slump verksamma på de större byråerna och dessa hade förvisso en stor kunskap grundad i sin erfarenhet, men de hade inte detaljkunskapen som fanns på de mindre byråerna. Detta kan bero på verktygen som finns på de större byråerna. De mycket erfarna revisorerna på de stora byråerna tycks inte behöva ha mycket detaljkännedom eftersom det finns specialiserad hjälp att tillgå. Däremot framkom det att en oerfaren revisor på en stor byrå hade mycket detaljkunskap, vilket kan förklaras av att hans auktorisationsprov låg nära i tiden. Detta är som tidigare nämnt endast tendenser som är noterbara. Med grund i detta föreslår vi att en jämförelse kunnat göras mellan större, medelstora och mindre byråer med mycket erfarna, erfarna och oerfarna revisorer. Detta skulle i sådana fall bli två dimensioner istället för endast en som den här studien har. Utifrån dessa två dimensioner kan det undersökas hur följande kategorier av revisorer hanterar osäkerhet kring fortsatt drift. Frågeställningen kan även justeras i den fortsatta forskningen och exempelvis undersöka sambandet mellan detaljkunskaper och byråstorlek inom fortsatt drift. Följande upplägg för urval är ett förslag:

1. Mycket erfaren revisor i stor byrå
2. Mycket erfaren revisor i medelstor byrå
3. Mycket erfaren revisor i liten byrå
4. Erfaren revisor i stor byrå
5. Erfaren revisor i medelstor byrå
6. Erfaren revisor i liten byrå
7. Oerfaren revisor i stor byrå
8. Oerfaren revisor i medelstor byrå
9. Oerfaren revisor i liten byrå

Referenslista

Abbott, A. D. (1988) *The System of Professions*. Chicago, The University of Chicago Press.
Tillgänglig online: https://www.scribd.com/read/205595688/The-System-of-Professions-An-Essay-on-the-Division-of-Expert-Labor?fbclid=IwAR33mC6xjRr1hCKZ-q3bGb6Z0_rq-nFz70BihgTR1ABQMNutKGHAYed6Gio [Hämtad 20-01-08]

Bolagsverket. (2019) *Revisionsberättelse*. Tillgänglig online:
<https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/delar/revisionsberattelse-1.3313> [Hämtad 20-01-02]

Brante, T. (1988) Sociological Approaches to the Professions. *Acta Sociologica*. Vol. 31, Nr. 2, 119-142. Tillgänglig online:
<http://holyspiritlibrary.pbworks.com/w/file/fetch/46613753/Sociological%2520Approaches%2520to%2520Professions.pdf> [Hämtad 19-11-13]

Brante, T. (2005) Om begreppet och företeelsen profession. *Tidskrift för Praxisnära forskning*. Nr. 1. Tillgänglig online: <https://portal.research.lu.se/ws/files/6003933/983908.pdf> [Hämtad 19-11-13]

Broberg, P. (2013) *The Auditor at Work: A Study of Auditor Practice in Big 4 Audit Firms*. Doktorsavhandling. Lunds Universitet. Tillgänglig online:
<https://portal.research.lu.se/ws/files/6086199/3634005.pdf> [Hämtad 19-11-12]

Bryman, A. & Bell, A. (2013) *Företagsekonomiska Forskningsmetoder*, 2:a uppl. Stockholm, Liber.

Dnr 2015-236

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2015/dnr-2015-236.pdf? t id=1B2M2Y8AsgTpgAmY7PhCf%3D%3D& t q=& t tags=language%3A%2Csiteid%3A1c0d5785-ba15-4e1a-89c8->

79f5828b2888& t ip=66.249.66.59%3A41474& t hit.id=RevisorsInspektionen Models Media GenericMedia/ 61ccf29d-ee27-491c-9d1c-131e03648458& t hit.pos=118 [Hämtad 19-12-02]

Hjalmarsson, B. & Malmström, H. (28 Februari 2017) Några reflektioner kring revisorns granskning av fortsatt drift. *Tidningen Balans*. s. 1-4. Tillgänglig online: https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2017/02/Nagra-reflektioner-kring-revisorns-granskning-av-fortsatt-drift.pdf?fbclid=IwAR0tgVWzaGRlwWHKPUk1124IaidwvvMyyGhVSEScXVmWasLNIHa1eM2c_K4 [Hämtad 19-11-08]

International Auditing and Assurance Standards Board. (2015) *ISA 570 Fortsatt drift (omarbetad)*. London, International Auditing and Assurance Standards Board.

Iredahl, L. (u.å.) *Vad gör en revisor?*. Tillgänglig online: <https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/vad-gor-en-revisor/> [Hämtad 20-01-02]

Krantz, J., Jonnergård, K. & Agevall, L. (10 maj 2017) Vad händer med revisorernas professionalism när dokumentstyrningen tar över?. *Tidningen Balans*. Tillgänglig online: <https://www.tidningenbalans.se/debatt/revisorer-dokumentstyrning/> [Hämtad 19-11-13]

Lennartsson, R. (12 november 2014) Nya revisionsberättelsen ger mer information. *Tidningen Balans*. Tillgänglig online: <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-revisionsberattelsen-ger-mer-information/> [Hämtad 19-12-15]

Pentland, B. T. (1993) Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 18, Nr. 7/8, 605-620. Tillgänglig online: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368293900458?via%3Dihub> [Hämtad 20-01-08]

Power, M. K. (1995) Auditing, expertise and the sociology of technique. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(4), 317-339. Tillgänglig online:

<https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1045235485710295?token=B93FAEA15B011C826B9B80E9F6EBBED8C91AA567C8108DD818BD8840CF56401B9FAAE764C17F24EFFF9D02ED825EBD9> [Hämtad 19-11-12]

Power, M. K. (2003) Auditing and the Production of Legitimacy. *Accounting Organizations and Society*, 28(4), 379-394. Tillgänglig online:

<https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0361368201000472?token=7EF8D2B38F172D1CACEA8FFC40211560AB73E71D8D7C3FD2204A14A7343FF6B94ABB022262C846F5A1160E31A8696A1B> [Hämtad 19-11-16]

Revisorsinspektionen. (u.å.) *Revisorns ansvar*. Tillgänglig online:

<https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/> [Hämtad 20-01-02]

Skatteverket. (2019) *Redovisningsprinciper*. Tillgänglig online:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/3241.html> [Hämtad 19-11-20]

Skärvad, P-H., & Lundahl, U. (2016) *Utredningsmetodik*. 4:e uppl. Studentlitteratur

Törning, E. & Drefeldt, C. (2019) *Fortlevnadsprincipen going concern assumption*. Tillgänglig online:

https://www.faronline.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/f/rr_fortlevnadsprincipen/?q=fortlevnadsprincipen [Hämtad 19-11-20]

Öhman, P. (2007) *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*.

Doktorsavhandling. Mittuniversitetet. Tillgänglig online: <http://miun.diva-portal.org/smash/get/diva2:1612/FULLTEXT01.pdf> [Hämtad 19-11-23]

Bilaga

Intervjuguide:

Inledningsfrågor

- Vilken roll har du på byrån?
- Hur länge har du arbetat som revisor?

Fördjupningsfrågor

- Vad är professionellt omdöme för er i revisorsyrket?
- Använder ni er av ISA 570 och praxis vid bedömningar?
- Hur ser ni på normgivning utöver ISA 570?
- Vad anser ni vara den största svårigheten vid bedömning av fortsatt drift?
- Finns det något i ISA 570 som borde förändras gällande vägledning?
- Har ni RI:s praxis i åtanke vid bedömning av fortsatt drift? Att praxis enligt RI är att i de fall ett företags enda realistiska finansieringskälla är en eller ett fåtal ägare, krävs alltid en skriftlig bekräftelse från ägaren.
- Hur högt värderar ni att bolaget ska klara fortsatt drift på egna meriter utan kapitaltillskott?
- Hur hanterar ni att företagsledningen är ovillig att göra eller utvidga sin bedömning?
- Hur hanterar ni situationen om en upplysning i ÅR är direkt vilseledande?
- Hur stor vikt lägger ni på företagsledningens slutsats om fortsatt drift?
- När känner ni att det krävs externa revisionsbevis? Finns det någon gråzon?
- Vilka väsentliga osäkerhetsfaktorer förekommer i högst grad vid tvivel om fortsatt drift? (nyckeltal, personalbrist)
- Vem i teamet gjorde den första bedömningen?
- Om standarden inte räcker till var eller vem vänder du dig till när du gör din bedömning?
- Känner ni en osäkerhet att Revisorsinspektionen kan göra en annan bedömning än er?
- Hur hanterar ni i så fall osäkerheten för att det inte ska bli ett disciplinärende?
- Det finns exempel i ISA 570 A3 gällande ekonomiska och verksamhetsrelaterade faktorer som inte alltid innebär en väsentlig osäkerhetsfaktor, hur hanterar ni denna avvägning?
- Hur mycket utrymme ges till professionella bedömningar kontra ISA 570?

- Finns det en balans mellan osäkerhet och teknikalitet i ISA 570? (med osäkerhet menar vi utrymme för bedömning och teknikalitet att arbetet blir för rutinmässigt/formaliserat).