



Institutionen för Informatik och Ekonomi
Östergatan 18, Box 795
451 26 Uddevalla

Revisionsstandard i Sverige

– Ur revisorns perspektiv –

Auditing Standard in Sweden
– From the auditor's perspective –

Seminariearbete i Redovisning, Hösten 2004
Högskolan Trollhättan/Uddevalla i Uddevalla
Institutionen för Informatik och Ekonomi
Sara Antic
Daniel Smärgel
Handledare: Eva Johansson
Ann-Christine Mjölnevik

Förord

Revision är ett område som påverkas av den internationella utvecklingen. Inte minst kan detta ses genom antagandet av RS och därmed en förändring av ”god revisionssed”. Denna studie har givit oss en förståelse för vad RS innebär och vilket viktigt instrument det är för revisorer. Studien har även bidragit till att vårt intresse för revision ökat, till stor del beroende på respondenternas entusiasm och goda vilja.

Vi vill tacka våra respondenter med respektive byråer för den värdefulla tid och de resurser som avsatts till oss. Ett särskilt tack vill vi rikta till vår informant vars åsikter och synpunkter varit till stor hjälp. Dessutom är vi tack-samma för den goda hjälp vi fått från vänner i vår omgivning.

Vi vill även tacka vår handledare Eva Johansson för värdefulla åsikter och synpunkter under arbetsprocessen.

Trollhättan 2005-01-14

Sara Antic

Daniel Smärgel

Förkortnings- och förklaringslista

ABL – Aktiebolagslagen

CGR – Centralhandelskammaren (Finland)

DnR – Den norske Revisorforening

FAR – Föreningen för revisionsbyråbranschen

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens

FSR – Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (Danmark)

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IAS – International Accounting Standards

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – International Financial Reporting Standards

ISA – International Standards on Auditing

KHT – Finnish Institute of Authorised Public Accountants

REVU – Revisionsteknisk Udvalg (Danmark)

RevU – Revisionsuttalanden

RP – Revisionsprocessen

RS – Revisionsstandard i Sverige

SRS – Revisorssamfundet

VD – Verkställande direktör

ÅRL – Årsredovisningslagen

Sammanfattning

För att följa med i den internationella utvecklingen togs beslut att övergå till internationell revisionsstandard i Sverige från och med 2004. Internationella standarder översattes till svenska och är idag Revisionsstandard i Sverige (RS). I studien ställer vi oss frågan hur revisorer upplever övergången till RS. Studien grundar sig främst på en empirisk undersökning omfattande fem intervjuer med auktoriserade och godkända revisorer på byråer av olika storlek. Utgångspunkten i intervjun var hur revisorerna upplever yrkesrollen, vilka uppfattningar de har om RS samt några av oss utvalda punkter som skiljer Revisionsprocessen (RP) från RS. Resultatet blev att revisorerna uppfattar RS som något positivt och att den tydliggör revisorns arbete i form av fler standardiserade regler och ger mindre utrymme för tolkning. Det kan sammanfattas som att där revisorn tidigare ”borde” göra något står det nu i många fall ”skall”. Negativt med övergången är att oavsett var i processen byråerna befinner sig leder RS till ökad arbetsbörda.

Abstract

To cope with the international development decisions were made to adapt international standards in Sweden from 2004. International standards were translated into Swedish and are today Auditing Standards in Sweden (RS). In this study we ask ourselves how auditors have experienced the transition to RS. The study is mainly based on an empirical survey conducted with five auditors at different approval levels in firms of various sizes. The main intent with the interview was to identify auditors' experience of their role of profession, their perception of RS and some by us stated differences between the Auditing process (RP) and RS. The outcome was that auditors found RS positive and that it makes the auditors work more clearly through standardization and provides less leverage for interpretation. It can be summarized as where the auditor according to RP "should" do something RS describes it as "must". The negative effects are that RP leads to an increased workload independent of in which state of transition the companies are.

Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Forskningsfråga	4
1.4 Syfte	4
1.5 Avgränsning	4
2 Litteraturgenomgång	5
2.1 Inledning	5
2.2 Revisionens utveckling	6
2.2.1 <i>RS i Skandinavien</i>	7
2.2.1.1 Danmark	7
2.2.1.2 Finland	8
2.2.1.3 Norge	8
2.2.2 <i>ISA till Sverige</i>	9
2.3 Revisionsprocessen	9
2.3.1 <i>Planering</i>	10
2.3.1.1 Väsentlighet	10
2.3.1.2 Risk	11
2.3.2 <i>Granskningsplan</i>	12
2.3.2.1 Granskning av intern kontroll	12
2.3.2.2 Substansgranskning	12
2.3.2.3 Annan granskning	13
2.3.3 <i>Rapportering</i>	13
2.4 Revisionsstandard	14
2.4.1 <i>Ramverk</i>	16
2.4.2 <i>Revisorns uppgift</i>	16
2.4.3 <i>Uppdragsbrev</i>	18
2.4.4 <i>Kunskap</i>	18
2.4.5 <i>Närstående</i>	19
2.4.6 <i>Granskning</i>	19
2.4.7 <i>Kostnader</i>	20
2.4.8 <i>Revisionsberättelse</i>	20
3 Metod	21
3.1 Kvalitativ metod	21
3.2 Intervjuer	21
3.2.1 <i>Metod</i>	21
3.2.2 <i>Informant och respondent</i>	22
3.2.3 <i>Urval av informant och respondenter</i>	23
3.3 Datainsamling	24
3.3.1 <i>Primärdata</i>	24
3.3.2 <i>Sekundärdata</i>	24
3.4 Tillvägagångssätt	24
3.5 Validitet	25
3.6 Källkritik	25
4 Empiri	27

4.1 Inledning	27
4.2 Intervju Alfa	27
4.3 Intervju Beta.....	29
4.4 Intervju Delta	32
4.5 Intervju Gamma	34
4.6 Intervju Epsilon.....	37
4.7 Sammanfattning	40
4.7.1 Fördelar med RS	41
4.7.2 Nackdelar med RS.....	41
5 Analys	42
5.1 Inledning	42
5.2 Respondenterna	42
5.3 Allmän reaktion på RS	43
5.4 Åtgärder för anpassning till RS.....	44
5.5 Övergångens effekter	45
6 Slutdiskussion	48
6.1 Inledning	48
6.2 Besvaras forskningsfrågan?	48
6.2.1 Uppdragsbrev.....	49
6.2.2 Närvaro vid lagerinventering.....	49
6.2.3 Kunskap om kunden	50
6.2.4 Revisionsbevis	50
6.3 Egna reflektioner.....	51
6.4 Förslag till fortsatt forskning.....	52
Källförteckning.....	53
Figurer	
Figur 2:1 – Ramverk för Revisionsstandard	17
Bilagor	
Bilaga 1 – Jämförelse mellan RP och RS.....	VIII
Bilaga 2 – Nationella och internationella organ.....	XIV
Bilaga 3 – Intervjufrågor	XV

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Revisorns roll i dagens finansiella klimat kräver ständig förändring för att möta de krav som ställs på redovisning och revision. Redovisningen blir allt mer avancerad och komplex för både små och stora företag. Revisorns uppdrag blir att kvalitetssäkra finansiell rapportering och revision så att korrekt och rättvisande information lämnas av företagen. För att klara av detta måste det även ställas höga krav på revisorns instrument. Instrumenten är ”God redovisningssed” och revisionsrekommendationer vilka skall resultera i hög kvalitet, opartiskhet och självständighet (FAR, 2004b).

FAR:s¹ grundläggande revisionsrekommendation Revisionsprocessen (RP) fick sin nuvarande form 1991 och har sedan dess byggts på och anpassats när det krävts av utvecklingen inom revisionsområdet och redovisningsområdet. Olika studier har visat att RP har god överensstämmelse med de internationella revisionsstandarderna International Standards on Auditing (ISA) men att det även på ett antal områden finns viktiga skillnader (FAR, 2002b).

FAR:s styrelse har efter en detaljerad studie beslutat att RP skall ersättas av ISA med nödvändiga anpassningar och tillägg beroende på svensk lagstiftning. Grunderna till styrelsens beslut var bland annat att internationaliseringen av näringslivet är stor och ökande för en allt större del av klienterna samt att proceduren att underhålla RP är tungrodd. Dessutom att den i sitt befintliga skick försvårar direkta jämförelser i sak med ISA (FAR, 2002b).

Den nya standarden har fått namnet Revisionsstandard i Sverige (RS) och ersätter RP från och med revision av räkenskapsår som inleds den 1 januari 2004 eller senare. Den innebär att revisorn skall granska fler områden än

¹ FAR var tidigare en förkortning av Föreningen Auktoriserade Revisorer. I dag är FAR ”Föreningen för revisionsbyråbranschen” eftersom branschen innefattar flera yrkesgrupper (FAR, b).

tidigare vilket ger till exempel merarbete i materialinsamling (Levander, 2004a). RS kommer även fortsättningsvis att kompletteras med uttalanden från FAR:s revisionskommitté (FAR, 2002b).

RS baseras på de internationella revisionsstandarderna ISA, som ges ut av International Federation of Accountants (IFAC). Ändringar och kommentarer har gjorts med hänsyn till svensk lagstiftning. I den löpande texten i RS framgår sådana ändringar genom att ISA:s originalpunkt har ersatts med en SE-punkt eller via en fotnot. I slutet av varje stycke beskrivs avvikelserna från motsvarande ISA översiktligt. Varje ISA avslutas som regel med ett uttalande av IFAC:s kommitté för offentlig sektor om hur och i vilken utsträckning ISA skall tillämpas vid revision inom den offentliga sektorn (FAR, 2002b).

RS rubriceras under en viss tid som förslag för att medge tid för anpassning. Innan förslaget övergår till slutlig standard kan en viss bearbetning av texten komma att göras (FAR, 2002b). FAR har redan aviserat omfattande ändringar i RS 2006 (Levander, 2004b). Både RS och förslagen till RS fastställs av FAR:s styrelse (FAR, 2002b).

1.2 Problemdiskussion

Utgångspunkten för RS införande är den internationella utvecklingen inom den ekonomiska och finansiella världen. Ständigt ökar kraven på finansiell information och riktigheten i den ekonomiska rapporteringen. Anledningarna är bland annat den ökande internationella handeln där nationer blir beroende av att enkelt kommunicera ekonomisk information sinsemellan. Ytterligare bidragande orsaker är uppdagade oegentligheter som till exempel Enronskandalen. Flera av dessa förhållanden har bidragit till att internationell standard har blivit intressant för svensk revision. RS kommer att påverka revisionen nationellt men även att få konsekvenser på lokal nivå.

RP som utgör ”god revisionsred” ska alltså för räkenskapsår inledda den 1 januari 2004 eller senare ersättas med RS, ”god revisionsred” i ny tappning

således. RS skall tillämpas vid revision av företags årsredovisning och bokföring samt vid företagsledningens förvaltning. Dessutom skall RS även tillämpas med den anpassning som krävs vid revision av andra finansiella poster samt vid utförande av närliggande tjänster. Sedan lång tid tillbaka utfärdar FAR rekommendationer i revisionsfrågor som gäller all revisionsverksamhet i Sverige. Enligt deras regler skall medlemmarna ta hänsyn till ”god revisionssed” och därmed följa de rekommendationer FAR har utfärdat (FAR, 2002b). Detta ger alltså ingen valmöjlighet vilket innebär att ställning måste tas till förändringen. Dels naturligtvis av revisorer men även av övriga intressenter som berörs.

En förändring som denna ger alltid upphov till funderingar och åsikter om framtiden och vilka konsekvenser förändringen ger. Det uppstår ett utbildningsbehov och tid går åt till att anpassa verksamheter för att säkerställa att förändringen kommer till stånd och att de nya riktlinjerna efterföljs. Den största effekten lär revisorerna uppleva eftersom RS är deras huvudsakliga instrument för att utföra revision. Intressant är då att veta vilken uppfattning de har om RS införande och hur de ser på de skillnader som den genererar gentemot tidigare RP.

Vad gäller litteratur är huvudsakligen FAR den stora aktören, bland annat eftersom de åtog sig att implementera RS. FAR har givit ut ett antal artiklar sedan en tid tillbaka för att informera revisionsbyråer och dess revisorer om övergången till RS. Dessutom finns ett antal böcker och utbildningsmaterial publicerat i syfte att jämföra RP med RS. Materialet bygger på de studier, utförda av bland annat FAR, som visar att det finns god överensstämmelse mellan RP och internationella standarder men även att det finns skillnader dem emellan. Detta är alltså konkret och objektiv information men den ger inte någon direkt bild av revisorernas åsikter och uppfattningar om RS. Det som finns är ett fåtal artiklar publicerade av insatta skribenter i diverse bransch- och affärstidningar som tar upp åsikter och eventuella konsekvenser om vad övergången till RS medför. Däremot finns det ingen samlad bild av hur revisorerna uppfattar skillnaderna mellan RP och RS. Upplever revisorerna stora förändringar eller är skillnaderna endast marginella? Dessa

åsikter, eller uppfattningar, finner vi intressanta och utifrån befintlig litteratur ämnar vi utföra en empirisk undersökning där vi ställer frågan direkt till revisorer på lokal nivå.

1.3 Forskningsfråga

Hur uppfattar revisorer skillnaden mellan RS och RP?

1.4 Syfte

Studiens syfte är att redogöra för de förändringar RS innebär och klargöra hur revisorer uppfattar införandet av densamma. Vi vill dessutom få och ge en överblick och förståelse för RS i helhet.

1.5 Avgränsning

Vår forskningsfråga studeras endast ur revisorernas synvinkel. Vår empiriska undersökning har geografiskt avgränsats till Trollhättan, Vänersborg och Uddevalla. Vad gäller vår litteratursökning har kontakt etablerats med representanter för intresseorganisationer utanför detta område på grund av huvudkontors placering och vår ambition att inkludera internationella aspekter. Våra respondenter namnges ej och det kommer ej heller framgå vilket företag personen arbetar på. Dock kommer det att framgå ifall personen är auktoriserad eller godkänd revisor samt ifall personen arbetar på ett stort eller ett litet företag. Orsaken är att vi vill se huruvida skillnad beroende på dessa faktorer speglar respondenternas uppfattning. Alla respondenter är erfarna och har minst 15 år i branschen. Inga respondenter arbetar med koncerner eller liknande, detta främst på grund av vår geografiska avgränsning.

2 Litteraturgenomgång

2.1 Inledning

Merriam (1994) säger att vald litteratur skall motsvara det som är föremål för granskningen. En stor del av den litteratur vi valt att gå igenom kommer från FAR. En av orsakerna är att det är där RS och RP finns i skrift och dessutom är FAR ett av de organ i Sverige vilka har störst inflytande på utvecklingen av revision. En annan orsak är det begränsade utbud inom området beroende på det faktum att RS är nytt. Det skrivna ordet handlar i regel om fakta och beskriver inte hur revisorer uppfattar övergången. Vad som kan utläsas i litteraturen är i vilka moment skillnad finns mellan RP och RS². Hur sedan revisorer eller andra intressenter upplever skillnaderna är något annat som således inte behandlas. Brist på litteratur har varit ett problem på nationell nivå i allmänhet och på internationell nivå i synnerhet. Detta har lett till att i princip ingen av oss funnen litteratur har valts bort.

FAR är en intresseförening och har som syfte att skapa förståelse och intresse för revisionsbyråbranschen. I den affärsvärld vi lever och verkar i idag anser vi FAR ha en objektiv roll inom näringsliv och samhälle. Dessutom har de ett antal produkter som är väl använda i yrkesutövning vilket underlättar kopplingen mellan litteratur och empiri. Revisorerna har lättare att direkt referera och kommentera material från FAR eftersom deras produkter används flitigt inom yrkeskåren.

Vi har avgränsat våra internationella litterära jämförelser till Skandinavien av geografiska och kulturella skäl. En annan anledning till avgränsningen är informationsbristen och därmed svårigheten att finna material. Vi har via Internet tagit del av FAR:s motsvarigheter i Tyskland och Storbritannien men vi fann begränsad mängd relevant information. Omfattningen av denna uppsats förstärker vår avgränsning och vi överlåter åt vidare studier att undersöka andra länder närmare.

² Jämförelse mellan RP och RS finns i bilaga 1.

Vi har kontaktat FAR:s motsvarigheter i Norge och Finland per telefon och tagit del av den danska motsvarigheten via Internet. Vi valde att inkludera Norge trots avsaknad av medlemskap i EU därför att vi ansåg att de i praktiken påverkas av utvecklingen i EU. Orsaken till de skilda medierna är brister på information på Internet hos de norska och finska motsvarigheterna. Problemet i Norge härrörde till bristen på tillgång då lösenord krävdes för att komma åt publikationer. Henning Siebke på Den norske Revisorforening (DnR) kontaktades därför telefonledes. Resultatet visade dock att information rörande ämnet endast fanns i knapphändig form och var i det närmaste obefintlig. Det forum som hänvisades till innehöll endast artiklar om förändringar i enstaka standarder. Dessutom fanns ingen sammanfattning av ISA översatta till norska.

Svårigheten vid Internetsökningar i Finland var bristande kunskaper i det finska språket. Därför kontaktades per telefon Therese Cederholm på Centralhandelskammaren (CGR). Av henne rekommenderades hemsidan för Statens Författningsdata som undersöktes utan givande resultat. Ytterligare information på svenska eller engelska fanns inte att tillgå enligt Cederholm. Informationen på den danska hemsidan för Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) gav tillfredsställande information ur vilken vi kunde identifiera skillnader mellan dansk och svensk internationell anpassning. Dessa var stora nog för att anse avgränsning nödvändig och därför ytterligare undersökning irrelevant. Revisionens utveckling behandlas endast som kortast i syfte att ge förståelse för grogrund och ursprung. Beskrivning av några viktiga internationella organ finns i bilaga 2.

2.2 Revisionens utveckling

Den internationella trenden i affärsvärlden har riktats mot ett allt större beroende länder emellan. Som en naturlig följd av detta följer även revisionens internationalisering för att säkerställa intressenters behov av ekonomisk information på ett enhetlig sätt och med hög grad av jämförbarhet. IFAC och dess revisionskommitté International Auditing and Assurance Standards

Board (IAASB) har strävat efter att av dem utgivna standarder skall bli allmänt accepterade över hela världen (FAR, 2002b).

1996 publicerades i EU:s grönbok³ ”Den lagstiftade revisionen i Europa”. Syftet var att försöka definiera roll, ställning och ansvar för revisorer (EU, 2003). Utgångspunkt var att IFAC:s internationella standarder skulle ligga till grund för eventuella gemensamma standarder. Under utredningar har bland annat revisorsyrkets representanter i Europa Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) haft en aktiv roll genom att 1998 genomföra en studie där nationella revisionsstandarder jämfördes med ISA. Ytterligare en studie gjordes 2000 med fokus på revisionsberättelsen. År 2003 antog kommissionen ett meddelande om ”En förstärkt lagstadgad revision i Europa” vilket slutligen resulterade i att kommissionen tillkännagav EU:s mål om att från och med 2005 använda ISA för all lagstadgad revision inom Europa (FAR, 2002b).

2.2.1 RS i Skandinavien

2.2.1.1 Danmark

Sedan 2001 har Revisionsteknisk Udvalg (REVVU) framställt danska revisionsstandarder vilka överensstämmer med de internationella revisionsstandarder utsända av IFAC. Dessa är nödvändigt tillpassade enligt gällande dansk lag. Vid nuvarande tidpunkt är 28 revisionsstandarder godkända. Översättning av resterande tolv ISA pågår och meningen är att de skall vara färdigöversatta under 2005. Detta arbete hänger samman med den utveckling som sker i IAASB varför flera centrala ISA är under omskrivning (FSR).

Till standarderna används ett följebrev vilket beskriver i huvudsak innehållet i varje standard och är sammanhängande med existerande revisionsvägledning och praxis i övrigt (FSR). Enligt telefonsamtal med Lars-Gunnar

³ EU:s grönböcker är diskussionsunderlag som publiceras av Europeiska kommissionen. Avsikten är att presentera hur kommissionen ser på ett visst politikområde och att ge medlemsländerna och andra intressenter möjlighet att komma med synpunkter (EU).

Larsson (2004) på FAR ligger skillnaden mellan Danmark och Sverige i att danskarna endast har antagit ett antal ISA medan Sverige har antagit samtliga.

2.2.1.2 Finland

Finnish Institute of Authorised Public Accountants (KHT) har en central roll vid utvecklingen av ”god revisionsred” i Finland och har sedan länge gett ut rekommendationer om ”god revisions- och revisorsred”. Föreningens revisionsrekommendationer följer så noggrant som möjligt IFAC:s internationella ISA för revision. Föreningens etiska anvisningar grundar sig på IFAC:s ”Code of Ethics”⁴. Revisionsrekommendationerna och de etiska anvisningarna har publicerats i boken *Tilintarkastusalan suosituksset 2004*⁵. Föreningen har även publicerat de finska översättningarna av International Accounting Standards (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS) (KHT). Enligt Cederholm (2004) finns inte i Finland någon samling av samtliga ISA i skrift.

2.2.1.3 Norge

Praxis i Norge är att alla företag använder sig av RS trots att detta ännu inte är lagstadgat. Att det inte är lagstadgat beror på att de inväntar det åttonde bolagsdirektivet. Samtliga ISA är antagna och ramverket är motsvarande det svenska (Siebke, 2004). Enligt Siebke (2004) är utvecklingen i Skandinavien att Norge ligger i framkant vad gäller införandet av ISA. Sverige och Finland är i linje med varandra medan Danmark ligger något efter. Detta bekräftas av Cederholm (2004) och Larsson (2004). På DnR:s hemsida finns artiklar att tillgå angående specifika ISA förutsatt att lösenord finns men samfundet har inte framarbetat någon sammanfattande skrift om RS (Siebke, 2004).

⁴ ”Code of Ethics” publiceras av IFAC i syfte att uppmana revisorer i hela världen att anta gemensamma värderingar (IFAC).

⁵ *Tilintarkastusalan suosituksset* är den finska motsvarigheten till FAR:s samlingsvolym (Cederholm, 2004).

2.2.2 ISA till Sverige

På uppdrag av FAR:s styrelse utfördes en förstudie om internationell anpassning av revision. Resultatet av studien presenterades 1997 och därefter inleddes arbetet med att översätta ISA. Processen var dryg och det tog cirka en månad att översätta två ISA vilket innebar att arbetet beräknades vara klart under maj 2001. Därefter följde remissarbete och behandling av FAR:s styrelse (Holmqvist & Larsson, 1999).

Eftersom FAR är medlemmar i IFAC och aktiva när det gäller internationellt arbete åtog sig FAR att implementera ISA i Sverige. Beslutet om internationalisering togs på grund av att det ansågs vara för besvärligt att behålla nationella modeller i praktiken. De influenser som finns inom Europa kommer i många avseenden från USA varifrån debatten anses ledas. I USA kontrolleras till exempel efterlevnaden av revisionsstandarder och rekommendationernas funktion i större utsträckning (Holmqvist & Larsson, 1999).

2.3 Revisionsprocessen

RP som fram till den 31 december 2004 varit FAR:s grundläggande revisionsrekommendationer fick sin form 1991 och har sedan dess justerats och byggts på efter behov (FAR, 2002b). Rent formmässigt är rekommendationen uppdelad i två avsnitt varpå det första avsnittet vänder sig till den allmänna läsaren medan avsnitt två vänder sig till de professionella (FAR, 2001).

Revisorns uppgifter i aktiebolag regleras i Aktiebolagslagen (ABL) 10 kap. 3-6 §§. Där föreskrivs att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt bolagets förvaltning och Verkställande direktör (VD). Granskningen skall ske enligt ”god revisionssed” och revisorn skall följa de särskilda föreskrifter som meddelas vid bolagsstämman förutsatt att de inte strider mot lag eller ”god revisionssed” (FAR, 2001).

2.3.1 Planering

För att kunna genomföra en bra revision krävs god planering. Som ett första steg i revisionen genomförs informationsinsamling där revisorn går igenom interna och externa förhållanden som har inverkan på företagets verksamhet. Revisorn måste ha goda kunskaper om och förståelse för organisationens verksamhet, konkurrensförhållande och lagar som inbegriper organisationen. Revisorn måste även beakta historisk information såsom tidigare års redovisningar. Under den förberedande informationsinsamlingen skall revisorn även utföra analytisk granskning som bland annat innebär att jämföra finansiell och icke-finansiell information. Orsaken är att revisorn skall få förståelse för verksamheten i stort samt att kunna identifiera möjliga riskområden och få vetskap om vad som behöver särskild granskning (FAR, 2002a).

2.3.1.1 Väsentlighet

När det gäller att värdera information som kan komma att bli avgörande för revisorns slutsatser bör det beaktas att extern information ofta har ett högre värde än intern information. Vidare är det alltid individuella observationer och iakttagelser som går före indirekt information. Dessutom är information som kan bekräftas av flera oberoende källor av större värde än information som kommer från enskilda källor. En noggrann och tydlig analys av organisationen skall underlätta för revisorn att urskilja vad som är väsentligt att granska samt inom vilka områden risk för fel föreligger (FAR, 2002a).

Av vikt är även att den revisor som bär huvudansvaret för revisionen är delaktig under planeringsfasen. Dels för att kunna delge den erfarenheten han besitter om organisationen och dels för att kunna göra förhandsbedömningar på väsentlighet och risk. Ytterligare fördelar kan vara att revisionen bemanas och tidsplaneras på ett bättre sätt (FAR, 2002a).

Vad som avgör revisionens inriktning och omfattning är enligt FAR:s revisionsbok (2002a) väsentlighet och risk. För att kunna styra revisionen mot de områden där risken för väsentliga fel är som störst måste revisorn dels ha förståelse för verksamheten och de risker som kan orsaka väsentliga fel och

dels för den interna kontrollen inom organisationen. Vad som är väsentligt skiljer sig till stora delar åt mellan olika organisationer och det är upp till revisorn att göra en rimlighetsbedömning (FAR, 2002a).

2.3.1.2 Risk

En analys ger inte bara underlag för att identifiera risker i redovisningen avseende väsentliga fel eller risker i den interna kontrollen. Den ger även revisorn indikationer på om styrelse eller VD utsätter organisationen för risker som kan vålla skada. Följaktligen ger analysen även underlag för förvaltningsrevisionen (FAR, 2002a).

I FAR:s revisionsbok (2002a) beskrivs tre typer av risker som gemensamt anses utgöra revisionsrisk. De är inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk.

- *Inneboende risk* är risken för att det blir fel i redovisningen eller brister i förvaltningen
- *Kontrollrisk* är risken att fel inte upptäcks och då inte kan kontrolleras av företagets interna system
- *Upptäcktsrisk* är risken att väsentliga fel inte upptäcks vid revision

Inneboende risk och kontrollrisk kan bedömas samtidigt och beroende på utfallet kan ytterligare granskning behövas. Upptäcktsrisken är beroende av granskningens inriktning och omfattning. Riskanalysen är alltså tänkt att identifiera de inneboende riskerna och kontrollriskerna för att avgöra var de mest troliga riskområdena finns (FAR, 2002a).

Utöver revisionsrisker finns dessutom affärsrisker. Affärsrisken utgörs av operationell risk, rapporteringsrisk och efterlevanderisk.

- *Operationell risk* är risken för att organisationens uppsatta mål inte uppfylls.
- *Rapporteringsrisk* är risken för att organisationens finansiella rapporter inte är tillförlitliga
- *Efterlevanderisk* är risken att organisationer inte kan leva upp till de lagar och regler som finns (FAR, 2002a).

2.3.2 Granskningsplan

Granskning utförs efter det arbetsprogram som revisorn har tagit fram. Syftet med programmet är att dels fungera som en instruktion för granskaren och dels successivt utgöra dokumentation. Arbetet anpassas alltid efter den organisation som skall granskas och huvuddelen av granskningen skall ligga på de områden revisorn funnit intressanta i informationssamlingen. Revisorn bestämmer därefter vilken typ av granskning som är lämplig för respektive område för att kunna få fram tillräckligt med underlag att bygga en revisionsberättelse på. Vilken typ av granskning som väljs beror på organisationens interna kontrollsystem. Finns ett fungerande sådant väljs internkontrollgranskning. I annat fall väljs substansgranskning men i de flesta fall förekommer en kombination av de båda (FAR, 2002a).

2.3.2.1 Granskning av intern kontroll

Bra intern kontroll fås genom en lämplig kombination av generella kontroller som ansvars- och arbetsfördelning och adekvata attest- och rapporteringssystem. Enklast är om revisorn kan förlita sig på det interna kontrollsystemet. För att kunna göra det måste revisorn bilda sig en uppfattning om organisationen. Vad som framkommer i företagsanalysen används för att avgöra hur väl organisationens interna system för redovisning och rapportering fungerar (FAR, 2002a).

2.3.2.2 Substansgranskning

Substansgranskning innebär att kontrollera resultat och balansposter och att undersöka de transaktioner som ligger bakom. Granskningen kan innebära att enskilda transaktioner verifieras mot kvitton eller räkningar. Organisationens kunder och leverantörer kan tillfrågas för verifiering av vissa transaktioner. Granskningen kan även innefatta fysiska tillgångar som lager och inventarier. Val av transaktioner och poster kan ske antingen subjektivt, det vill säga stora och ovanliga poster, eller systematiskt med varannan post eller slumpmässigt (FAR, 2002a).

Den analytiska granskningen är en del av substansgranskningen och omfattar bland annat jämförelser av föregående års budget, branschuppgifter och

nyckeltal. Under slutskedet av revisionen utförs analytisk granskning för att bekräfta att bokslutet stämmer överens med organisationens verksamhet (FAR, 2002a).

2.3.2.3 Annan granskning

Enligt ”god revisionsred” skall revisorn kontinuerligt följa de organisationer för vilka bokslut skall göras, detta för att hålla sig ajour med utvecklingen av organisationen och för att vara förberedd inför bokslutet. ”God revisionsred” innebär bland annat att läsa protokoll, inspektera budgetar och följa upp periodbokslut i den löpande verksamheten. En anledning att följa den löpande verksamheten är att revisorn kan upptäcka brister i redovisningen samt att upptäcka revisionsproblem i god tid vilket ger möjlighet att justera planeringen av revisionen (FAR, 2002a).

I de fall där organisationer befinner sig i kris ställs det i regel högre krav på revisorn då denne bör vara insatt i och kunna tillämpa juridisk kunskap som till exempel obeståndsrätt. Risken för fel i redovisningen och förvaltningen hos organisationer i svåra situationer tenderar att öka då ledningen vill ge en förskönad bild av organisationen. Kontakten mellan företagsledning och revisor måste under liknande situationer vara mer intensiv och revisorn måste verkligen se till att följa upp de ekonomiska rapporterna (FAR, 2002a).

Alla moment i revisionsprocessen skall dokumenteras. Dokumentationen blir ett bevis och en verifikation på revisorns ställningstaganden och rapportering. Dokumentationen ligger även till grund för medarbetares granskning eller externa granskare som exempelvis Revisorsnämnden eller domstolar. Dessutom fungerar dokumentationen som en utmärkt referens om revisionsuppdraget löper över flera år (FAR, 2002a).

2.3.3 Rapportering

Revisionen avslutas med en revisionsberättelse vilket är det enda offentliga dokument revisorn lämnar ifrån sig. Revisorn skall på bolagsstämman redogöra för om årsredovisningen upprättats i enlighet med Årsredovisningslagen (ÅRL). Revisorn rapporterar även om resultat- och balansräkningen kan

fastställas, att vinsten disponerats enligt förslag i förvaltningsberättelsen samt om styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet. Vid sidan av revisionsberättelsen lämnar revisorn förslag till förbättringar och påpekar eventuella fel till organisationen (FAR, 2002a).

Anser revisorn att årsredovisningen avviker väsentligt från lag och god redovisningssed måste det framgå i revisionsberättelsen. Exempelvis kan det handla om fel i upplysningar, periodiseringar eller i förvaltningsberättelsen. Fel som upptäcks skall snarast rapporteras till organisationen och om justeringar görs finns det inte någon anledning att påtala felen i revisionsberättelsen. I förekommande fall måste revisorn anmärka fel trots att justeringar gjorts. Vid allvarliga fel är revisorn skyldig att lämna en kopia på revisionsberättelsen till skattemyndigheten. Detta är aktuellt när till exempel en styrelseledamot eller VD handlar i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Skyldigheten gäller även om organisationen handlat i strid mot gällande skatteregler (FAR, 2002a).

Vilka upplysningar som skall lämnas i revisionsberättelsen anges i ABL 10 kap. 32 §. Det skall vara sådan information som revisorn anser att aktieägaren bör känna till. Revisorn är invald i organisationen för att kontrollera att verksamheten sköts på rätt sätt och att bokföringen stämmer. Mycket av revisorns arbete syftar till att stärka förtroendet för ekonomin oavsett intressent (FAR, 2002a).

2.4 Revisionsstandard

Under flera år har den internationella revisorsorganisationen IFAC arbetat med utvecklingen av ISA. Dessa standarder blir normgivande för hur revision utförs. Ambitionen inom EU är att från och med 2005 använda ISA för all lagstadgad revision inom EU. Utgångspunkten är de olika nationella och internationella användarnas behov av en ekonomisk information som är säkerställd och presenterad på ett enhetligt sätt. FAR har därför tagit fram RS som baseras på ISA. Dess motiv är att öka förtroendet för den ekonomiska informationen från svenska företag i kombination med en internationell an-

passning (Gustavsson, 2004). I långa stycken är RS en översättning av de internationella reglerna (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

RS är mer detaljerad än RP och anger hur en revision skall planeras, genomföras och avrapporteras. Det personliga engagemanget för både revisorn och klienten kommer att öka liksom arbetsinsatsen vid revisionen av företagen. Kraven på dokumentation och kommunikation ökar till exempel väsentligt men målet för revision är fortfarande oförändrat. Revisorn skall med sin revisionsberättelse verifiera att han genom sin granskning kan bekräfta för aktieägare, långgivare och andra intressenter att årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Den egna insatsen i ett aktiebolag i Sverige är 100 tkr, vilken i internationell jämförelse är låg. Därför måste små företag i Sverige, till skillnad från de flesta andra länder, ha en revision. Revision som upprättas enligt RS skall bli en kvalitetsstämpel som skall bidra till att upprätthålla förtroendet för näringslivet och den ekonomiska information som är tillgänglig för alla genom årsredovisningen (Gustavsson, 2004).

I undantagsfall kan en revisor finna det nödvändigt att avvika från en standard för att uppnå revisionsmålet på ett mer effektivt sätt. Revisorn får göra avvikelsen men måste då vara beredd att motivera den. Revisorerna skall betrakta RS som grundläggande principer som de skall följa vid utförandet av revisionsuppdrag. Exakt vilken åtgärd som krävs för att tillämpa standarden lämnas åt varje enskild revisor att professionellt bedöma och beror på omständigheterna i varje enskilt fall (FAR, 2002b).

Regelverket i RS har framförallt utarbetats för revision i stora företag men det finns en särskild vägledning som beskriver hur reglerna skall tillämpas i små företag. Med små företag menas enligt regelverket företag där ägande och ledning är koncentrerat till ett litet antal personer, ofta en enda person. De kännetecknas dessutom av att de har få inkomstkällor, en enkel bokföringsorganisation (vilket inte skall förväxlas med enkla redovisningsfrågor) och en begränsad intern kontroll inom företaget för att upptäcka och rätta till fel (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

2.4.1 Ramverk

RS ges ut av FAR som uttryck för ”god revisionsstandard” i Sverige. RS 120 beskriver ramverket för denna standard, kopplat till de tjänster som kan tillhandahållas av revisorn (FAR, 2002b).

Ramverket skiljer mellan revision och närliggande tjänster (se figur 2:1). Tjänsterna består av översiktlig granskning, granskning enligt särskild överenskommelse och sammanställning av ekonomisk information/redovisningsuppdrag. Revisioner och övriga granskningar läggs upp så att revisorn skall kunna bestyrka informationen med hög respektive medelhög säkerhet. Dessa benämningar används för att visa relativ rangordning. Vid granskning enligt särskild överenskommelse är inte avsikten att revisorn skall bestyrka något. Översiktlig granskning används huvudsakligen av en anledning. Revisorn skall uttala sig huruvida han funnit något som tyder på att den aktuella ekonomiska informationen inte i all väsentlighet upprättats enligt en fastställd föreställningsram för ekonomisk rapportering. Detta på grundval av en granskning som inte ger alla de bevis som krävs i en revision (FAR, 2002b).

Ramverket är inte tillämbart på andra tjänster som revisorn erbjuder, till exempel skatterådgivning, konsultation och rådgivning i ekonomiska frågor och redovisningsfrågor (FAR, 2002b).

2.4.2 Revisorns uppgift

Revisorns uppgift är att uttala sig om företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning i en revisionsberättelse. Denna granskning skall utföras enligt god redovisningssed vilken står beskriven i RS (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

Revisorns uppgift ändras inte i RS jämfört med RP. Däremot utökas uppgiften genom att revisorn skall granska och uttala sig om fler förhållanden jämfört med tidigare (SET Revisionsbyrå AB, 2004). Kunderna kommer att se revisorn i vissa nya sammanhang i revisionen. Bland annat innebär RS nya

Revisionsstandard i Sverige

	Revision	Näralliggande tjänster		
Typ av tjänst	Revision	Översiktlig granskning	Granskning enligt särskild överenskommelse	Sammanställning av ekonomisk information/redovisningsuppdrag
Relativ grad av säkerhet i revisorns bestyrkande	Bestyrkande med hög men inte absolut säkerhet	Bestyrkande med medelhög säkerhet	Inget bestyrkande	Inget bestyrkande
Rapportering	Positivt uttryckt bestyrkande av påstående(n)	Negativt uttryckt bestyrkande av påstående(n)	Faktiska iakttagelser enligt den överenskomna inriktningen av granskningen	Identifikation av den sammanställda informationen/redovisningsmaterialet

Figur 2:1 Ramverk för Revisionsstandard (FAR, 2002b s. 23)

krav för revisorerna men ofta rör det sig om förtydliganden av gamla tillämpningar. Kunderna kommer att mötas av nya krav från revisorn på grund av att RS uttrycker att revisorn skall hantera vissa förhållanden på ett tydligare sätt, både i agerande och i dokumentation. Även fortsättningsvis gäller en klar ansvarsfördelning mellan företagsledning och revisor. Styrelse och VD ansvarar för bokföring, årsredovisning och förvaltning av företaget medan revisorns ansvar är granskning av desamma samt att lämna en slutsats efter sin granskning. Denna ansvarsfördelning är inte något nytt men är en grundsten i RS (Ernst & Young, 2004a).

En standard som påtagligt involverar företagsledningen är ”RS 580 Uttalanden från företagsledningen”. Här anges bland annat att revisorn skall ha revisionsbevis som innebär att styrelse och VD eller företagsledningen bekräftar att det är styrelsen och VD som ansvarar för årsredovisningen och att den upprättats enligt gällande lag. Dessutom skall revisorn ha en bekräftelse från styrelse och VD eller företagsledningen angående förhållanden som har väsentlig betydelse för årsredovisningen, till exempel värdering av varulager och andra tillgångar (Ernst & Young, 2004a).

2.4.3 Uppdragsbrev

Det första nya kravet kunden kommer att möta är att villkoren mellan kunden och revisorn skall dokumenteras skriftligt i ett så kallat ”uppdragsbrev”. Det kan finnas förhållanden som går utöver lagens minimikrav eller tillägg på kundens begäran. Den praktiska sidan av uppdragsbrevet som är till nytta för både kunden och revisorn är att det skapas ett tillfälle att diskutera revisionens innehåll (Ernst & Young, 2004a). Definieringen av villkoren sker vanligtvis i ett uppdragsbekräftelsebrev som revisorn utfärdar vilket kunden sedan bekräftar. Även andra former är dock tänkbara (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

2.4.4 Kunskap

Granskningen skall genomföras effektivt vilket innebär att revisorn skall planera sitt arbete. RS innefattar ett krav på att revisorn skall utarbeta en övergripande granskningsplan och detaljerade granskningsprogram för de områden som skall granskas. För att detta skall kunna genomföras effektivt måste revisorn ha kunskap om verksamheten och bedöma vad som är väsentligt eftersom revisorns kunskap avgör granskningens omfattning och inriktning. Det ställs dessutom krav på att revisorn skall bedöma risken för fel i årsredovisningen, företagets redovisningssystem och för företagen interna system för kontroll och uppföljning. Om företaget anlitar en redovisningsbyrå skall revisorn särskilt bedöma hur redovisningsbyråns arbete kan påverka revisionen. Att revisorn granskar hur rutinerna fungerar innan revisorn kan förlita sig på dem förutsätts i all bedömning av kontroller och arbete (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

Enligt RS skall revisorn ha kunskap om företaget och låta den kunskapen inverka på planering och riskbedömning. Dessutom skall revisorn ha en uppfattning om kontrollsystemet i företaget och väsentliga IT-systems och rutiners inverkan. Vidare skall revisorn ha en uppfattning om lagar och föreskrifter som har inverkan på företagets årsredovisning. Detta är sådant som revisorn även tidigare beaktat i sin revision men som nu på ett tydligare sätt måste dokumenteras. Revisorns närvaro vid lagerinventering är ett annat

område som betonas i RS. Närvaro har blivit i det närmaste ett krav. Dessutom måste revisorn beakta och bedöma tillämpligheten av infordrandet av saldobekräftelser från bland annat kunder och låntagare och av uppgifter från advokat i de fall tvister eller motsvarande kan finnas (Ernst & Young, 2004b).

2.4.5 Närstående

I RS ställs ett särskilt krav angående transaktioner med närstående part⁶. Den har en koppling till Redovisningsrådets rekommendation ”RR 23 Upplysningar om närstående”. Här förutsätts att företagsledningen har identifierat och upplyst revisorn om närstående uppgörelser som är väsentliga. Detta gäller även i mindre företag (Ernst & Young, 2004b).

2.4.6 Granskning

För att revisorn skall få underlag inför sina ställningstaganden i revisionsberättelsen är en viktig del i revisionsarbetet granskning. I regelverket kallas informationen som används som underlag ”revisionsbevis” och på det ställs några nya krav i RS. Är varulagret en väsentlig post i företaget skall revisorn närvara vid en ordinarie fysisk lagerinventering. Revisorn skall även särskilt granska förekomsten av rättstvister eller skadeståndskrav som kan påverka årsredovisningen. Är dessutom revisionsuppdraget nytt skall revisorn särskilt granska den ingående balansen (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

Skulle revisorn finna tvivel om företagets förmåga att klara sin verksamhet utan att komma på obestånd de närmaste tolv månaderna efter balansdagen finns en standard som betecknas ”RS 570 Fortsatt drift”. Där konkretiseras revisorns agerande i det fallet. Standarden har koppling till redovisningsrekommendationer och årsredovisningslagens redovisningskrav. RS förutsätter att företagsledningen lämnar den information i årsredovisningen som lagen kräver och anger hur revisorn skall agera ifall informationen saknas, är bristfällig eller om revisorn har en annan uppfattning än företagsledningen om företagets förmåga till fortsatt drift. Skillnaden jämfört med RP är att

⁶ Närstående är enligt FAR (2004a) fysiska personer eller närstående företag, till exempel moderföretag, dotterföretag, intresseföretag eller liknande.

revisorns agerande i RS uppfattas som mer långtgående än vad som tidigare tillämpats (Ernst & Young, 2004b).

2.4.7 Kostnader

Som en följd av RS kommer kostnaderna för revision att öka. Detta framförallt på grund av att revisorn får en ökad arbetsinsats eftersom han skall granska fler moment jämfört med RP (SET Revisionsbyrå AB, 2004). Ernst & Young skriver på sin hemsida (2004b):

En ökad arbetsinsats medför normalt en ökad kostnad men med ett strukturerat agerande från revisorns sida och från styrelse/verkställande direktör och företagsledning inom ramarna för ansvarsfördelningen torde kostnadsökningen uppvägas av en högre kvalitet till värde och ökad nytta för företaget och dess intressenter.

2.4.8 Revisionsberättelse

Målet för revisionen är att revisorn skall kunna lämna en revisionsberättelse. En ren revisionsberättelse, det vill säga att den utformas enligt standardutformningen, kan lämnas om årsredovisningen upprättats enligt ÅRL, om en rättvisande bild av företagets resultat och ställning ges samt om företagsledningen inte brutit mot några regler (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

Skulle fallet vara att en ren revisionsberättelse inte kan lämnas skall den utformas som en avvikelse från standardutformningen. Orsaken kan vara att revisorn inte har kunnat genomföra de granskningsåtgärder som krävs enligt RS. Detta behöver inte betyda att det är något fel på årsredovisningen utan istället att revisorn inte kan tillföra någon ytterligare trovärdighet. Andra typer av avvikelser är att årsredovisningen är felaktig eller att upplysningar saknas i något väsentligt avseende. Skulle företaget inte ha skött skatter och avgifter eller brutit mot ABL skall revisionsberättelsen, vilket även gällde i RP, avvika från standardutformningen. Sammantaget kommer RS medföra att det blir fler så kallade orena revisionsberättelser, det vill säga att de avviker från standardutformningen (SET Revisionsbyrå AB, 2004).

3 Metod

3.1 Kvalitativ metod

Det centrala i vårt problem är att genom intervjuer samla in information som dels syftar till att skapa djupare förståelse av den fråga vi ställer oss och dels att beskriva den helhet som problemet inryms i. Enligt Holme & Solvang (1997) är det viktigaste med den kvalitativa metoden att förstå och inte att bevisa det undersökta. De säger vidare att metoden inte föranleder några standardiserade svar vilket till exempel enkäter medför, respondenten ges därför möjligheten att själv välja sitt svar. Vi tar fasta på vad Holme och Solvang säger och anser att en enkät ställd till en mängd revisorer skulle ge en bred syn på ämnet men inte ett tillräckligt djup och vi väljer därför en mer kvalitativ inriktning. Genom personlig kontakt med våra respondenter försökte vi att uppnå den närhet och det djup som Holme & Solvang (1997) menar är av stor vikt.

Information som förmedlas via ord är kvalitativ och består av detaljerade beskrivningar av situationer, människor och händelser från olika personers erfarenheter, åsikter och tankar. Denna kvalitativa information utgör rådata från den empiriska verkligheten (Merriam, 1994). För att komma åt denna information har vi via kvalitativa intervjuer försökt identifiera den empiriska verkligheten.

3.2 Intervjuer

3.2.1 Metod

Att genomföra intervjuer är en vanlig metod för att samla in kvalitativ information. Den vanligaste formen av en intervju är ett möte mellan intervjuaren och respondenten, där intervjuaren skall få respondenten att lämna ifrån sig information (Merriam, 1994). De kvalitativa intervjuerna skapar de bästa förutsättningarna att komma åt teman som erfarenheter, dialoger och berättelser (Kvale, 1997).

Syftet med kvalitativa intervjuer är att öka informationsvärdet på den studerade företeelsen. Fördelen är att det kan liknas vid en vardaglig situation och vanliga samtal. Intervjuaren har den stora fördelen att under intervjun följa upp frågor, vidareutveckla och få nya idéer som i jämförelse med enkäter varit omöjligt. Nackdelen är tidsåtgången (Holme & Solvang, 1997). Merriam (1994) diskuterar val av intervjuens form där olika intervjuer kräver att ställning tas till graden av struktur där fast struktur kan liknas vid enkät och öppen struktur vid samtal utan manus.

Trost (1997) beskriver i sin bok att kvalitativa intervjuer bygger på att ställa enkla frågor och få komplexa och innehållsrika svar. Vi har försökt eftersträva detta för att få en allmän bild av revisorernas syn på revision. Intervjuer har genomförts med utvalda revisorer genom att besöka deras arbetsplatser. Vi ansåg att om respondenten kände sig hemma i miljön och bekväma i situationen skulle det skapas en stämning som gjorde att vi fick bättre och mer uttömmande svar. Dessutom antog vi att det var lättare för revisorerna att avsätta tid om vi kom till dem.

Vi har valt att inte sända ut våra frågor till revisorerna i förväg för att de inte skall kunna slå upp svar de känner sig tveksamma på. Om respondenterna får tid att tänka igenom frågorna och förbereda sig tror vi att vi går miste om den grundkunskap och spontanitet respondenterna besitter. Samma frågor ställdes till alla revisorer men med skillnaden att vi till de auktoriserade revisorerna ställde frågor om FAR och till de godkända frågor om Revisorsamfundet (SRS). Viss avvikelser från frågorna tilläts förekomma för att uppnå de fördelar med intervjuer Holme & Solvang (1997) uttrycker. Intervjuerna syftar till att ställa revisorernas åsikter och uppfattningar mot varandra för att finna likheter och avvikelser. Vi anser att det behövdes en relativt fast struktur på intervjun för att möjliggöra en jämförelse.

3.2.2 Informant och respondent

Holme & Solvang (1997) skiljer på informant- och respondentintervju. Respondentintervjun går ut på att intervjua personer som själva är delaktiga i

företeelsen som studeras. Till skillnad från respondenten är informanten en person som står utanför studien men som har mycket åsikter och kunskap att bidra med. Vi har tillämpat både informant- och respondentintervjuer. I första hand använde vi oss av en informant för att själva insamla information och få idéer för att formulera en forskningsfråga. För att sedan få svar på forskningsfrågan utförde vi fem respondentintervjuer.

3.2.3 Urval av informant och respondenter

Vi utförde en informantintervju med en person som är auktoriserad revisor på en av landets största revisionsbyråer. Valet av informant gjordes med stöd av vårt förtroende för informantens kunskaper och erfarenheter i ämnet. Intervjun resulterade i vår forskningsfråga.

Vi ville intervjua personer som arbetar på olika revisionsbyråer för att få en bred undersökning som visar på skillnader i kunskap beroende på byråns storlek och huruvida revisorn är auktoriserad eller godkänd. Av vår informant fick vi förslag på personer som arbetar på andra revisionsbyråer vilket gav ett urval baserat på personlig kännedom enligt Merriam (1994). Valet av respondenter kan även liknas vid kvoturval där huvudsakliga grupper identifieras och ett antal individer i gruppens olika kategorier väljs (Merriam, 1994). I vårt fall var gruppen revisorer och kategorierna auktoriserade och godkända revisorer. Av de fyra personer vi fick rekommenderade kontaktades samtliga per telefon varav två accepterade. Den tredje hänvisade i andra hand till en kollega på byrån som accepterade. Den fjärde personen avböjde på grund av arbetsbelastning. Ytterligare kontakter söktes då i Gula sidorna under rubriken ”revisorer”. Vi kontaktade fem revisorer av vilka tre avböjde på grund av arbetsbelastning innan slutligen två revisorer accepterade.

Vårt mål var att få en så kvalitativ grupp av intervjupersoner som möjligt, därför valde vi att intervjua både auktoriserade och godkända revisorer. Vi valde dessutom personer med lång erfarenhet för att de skall ha arbetat med RP och därför kan jämföra den med RS.

3.3 Datainsamling

3.3.1 Primärdata

Vi har i vår uppsats använt oss av primärdata genom intervjuer för att få svar på vår forskningsfråga. Primärdata är enligt Holme & Solvang (1997) data som forskaren själv samlar in för den aktuella undersökningen. Två tillvägagångssätt används för detta: direkt observation av det studerade fenomenet eller genom att ställa frågor. Vi valde det sistnämnda.

3.3.2 Sekundärdata

Sekundärdata är data som samlats in i tidigare genomförda studier. Denna typ av data kommer från andrahandskällor vilket innebär att andra än författarna själva inte kan anse dem som absoluta innan kontroll av informationen genomförts. Ofta är sekundärdata insamlad i annat syfte än vad som gäller i den aktuella undersökningen. Ett problem är att det är svårt att bedöma kvaliteten på sekundärdata (Holme & Solvang, 1997). Vi har i vår studie undersökt den litteratur som finns att tillgå. Vi har sökt information på Internet via sökmotorerna Google, Altavista och Eniro. Via högskolans bibliotek har databaserna Affärsdata, Artikelsök och Emerald använts, samt FAR:s hemsida och deras länkar till motsvarande organisationer i andra länder. Vi har sökt information från de största revisionsbyråernas hemsidor. Litteratur har sökts via högskolans biblioteks sökmotor SOFIA och Trollhättans stadsbiblioteks sökmotor Trollsök. På grund av brist på relevant litteratur har vi sökt ytterligare information telefonledes både nationellt och internationellt. För att få ett resultat som stämmer överens med akademiens krav på formalia har Backman (1998) och anvisningar från HTU använts. Vår informant har dessutom lånat oss relevant litteratur som varit oss behjälplig.

3.4 Tillvägagångssätt

Problemet i vår forskningsfråga identifierades under vår informantintervju. Sekundärdata har använts i syfte att utforma en kvalitativ intervju med relativt fast struktur. Primärdata fick vi genom att utföra intervjuer med fem utvalda respondenter som är insatta i problemet vi studerat. Utfallet av den

empiriska undersökningen sammanställdes i ett resultat vilket användes som utgångspunkt för slutdiskussionen. Egna slutsatser och utvärdering av huruvida vi fått svar på vår fråga har gjorts i slutdiskussionen. Slutprodukten skall publiceras offentligt och på så sätt komma intressenter tillhanda.

3.5 Validitet

Validitet innebär att enbart mäta det som avses att mäta. För att uppnå detta skall tydliga definitioner av begrepp tillgodoses och en klar uppfattning om bakgrundsfaktorer finnas (Wallén, 1996). För att frambringa detta började vi med att läsa in oss på ämnet genom att studera RP och RS. Det är enligt Wallén (1996) dessutom viktigt att den forskningsfråga som undersökningen avser är klart definierad och avgränsad samt att bara de faktorer som skall undersökas har inflytande. Detta försökte vi uppnå genom att ur våra studier skapa intervjufrågor vilka syftade till att få relevant information ur intervjuerna och därmed mäta det vi avsåg att mäta. Ytterligare mål med frågorna var att begränsa våra intervjuer till ämnet. Vi fick även en bra vägledning i vår frågeställning i vår informantintervju.

Bell (1995) förespråkar att man kritiskt skall granska sin frågeställning och fråga sig huruvida en annan person med samma utgångspunkt skulle nå samma resultat. För att nå denna fördel har vi låtit två oberoende personer korrekturläsa och ge kommentarer på de frågor vi ställt, det resultat vi nått och de slutsatser vi dragit. De kom med värdefulla åsikter men huvudsakligen fick vi tillfredsställande respons som stärkte våra iakttagelser och vårt upplägg.

3.6 Källkritik

Vi har upplevt att det funnits begränsat med källor vad gäller litteratur till vårt problemområde. Till största del har vi använt oss av litteratur skriven och utgiven av FAR. Vi anser att den valda litteraturen är aktuell och relevant eftersom FAR är allmänt accepterade och inflytelserika inom revisionsområdet. Artiklar utgivna tidigare än 2003 kan uppfattas som gamla men vi anser att de kan ge läsaren en förståelse för införandet av RS. Nega-

ti tv för studien kan vara antalet respondenter vilket på grund av vår tidsbrist och presumtiva respondenters arbetsbelastning stannade vid fem. Detta kan leda till generaliseringsproblematik. Förvisso är generalisering inte centralt i vår kvalitativa undersökning men hade kunnat ge intressanta resultat.

4 Empiri

4.1 Inledning

I detta kapitel redogör vi för den empiriska undersökning vi gjort i form av fem respondentintervjuer. Tre av revisorerna är auktoriserade och arbetar på tre av landets fyra största byråer, de andra två är godkända och arbetar på mindre byråer. Empirin har i denna uppsats främst som syfte att inhämta revisorernas uppfattning om RS införande. Vi har sammanställt svaren i berättande form och alla åsikter som framförs är respondenternas. Intervjufrågorna finns i bilaga 3.

4.2 Intervju Alfa

Alfa är auktoriserad revisor och arbetar på en av de största revisionsbyråerna i landet. Hon har varit auktoriserad i ungefär 15 år. Alfa upplever revisorsyrket som omväxlande och stimulerande men att det även finns avigsidor. Hon anser det positivt att få träffa mycket folk från varierande branscher och företagsstorlekar och påpekar att utvecklingen inom branschen är snabb och att det händer mycket. Revisionen styrs idag mer av lagar och revisorerna måste hålla sig uppdaterade inom bland annat redovisning och skatt. Yrket kräver att revisorn håller sig aktiv hela tiden.

Alfa anser att FAR driver utvecklingen inom revision framåt och att de är ett stöd för revisorerna. Hon poängterar att FAR ger stöd via rekommendationer och tillgodoser intressen. Alfa har själv aldrig känt ett behov av att kontakta FAR eftersom hon arbetar i ett stort företag och hon upplever att hon alltid kan finna svar inom den egna organisationen. Hon är dock medlem i en av FAR:s kretsar⁷.

⁷ FAR har delat upp Sverige i 12 kretsar geografiskt. Syftet är att binda samman revisorerna utanför byråerna och de fokuserar uteslutande på redovisning och revision (Beta, 2004).

Alfa tror att hon hörde talas om att RS skulle införas för första gången i tidningen Balans⁸. Hon gick en utbildning inom företaget hösten 2003 som handlade om RS men hon upplever att det inom företaget hela tiden pågått ett arbete i riktning mot RS. Hon berättar att de inom byrån tagit fram mjukvaruprogram för att säkerställa kvaliteten på revisorernas arbete genom att planera tid, analysera risk, dokumentera och liknande. Hon ser den största skillnaden i det ökade kravet på dokumentation. När hon för första gången hörde talas om RS tänkte hon ”ännu mera krav”, hon upplever att kraven på revisorer generellt ökar. En annan tanke var hur de skulle klara av övergången utan ökade kostnader för kunden.

Inom företaget har det vidtagits åtgärder för att utbilda personalen i RS. De har varje år under lågsäsong utbildningsdagar och 2003 års dagar användes med huvudsaklig inriktning på RS. I genomsnitt har personalen utbildats i RS under fyra dagar men hon tror generellt sett att personal som arbetar med större bolag har haft någon extra utbildningsdag. Överlag anser hon att utbildningsbehovet är tillfredsställt. Hon anser att RS fått stor uppmärksamhet i intresseorganisationer där flera frågor har debatterats. Alfa anser att hennes arbetsbörda inte har ökat så mycket som hon trodde från början. Företaget använder mjukvara som för företaget är unikt. Utgångspunkten är att programmet är konstruerat så att RS uppfylls per automatik när det används men att ansvaret fortfarande ligger på revisorn.

Alfa upplever uppdragsbrevet som positivt. Däremot tror hon kunden kan uppfatta det negativt när revisorn skriftligen vill kontraktera ett revisionsuppdrag de haft i flera år. Dessutom innebär kontraktet att revisorn i princip friskriver sig från allt ansvar och för det skall kunden betala. Hon upplever uppdragsbrevet som ett skydd för revisorerna. Hon berättar att det blir allt vanligare att revisorerna stäms på grund av deras ansvarsförsäkring då det finns möjlighet att pressa revisionsbyråerna på skadestånd. Alfa tror att de flesta kunder känner igen skandaler som till exempel Enron men de kan inte riktigt applicera det på sig själva. Kunderna tycker att det är roligt att disku-

⁸ Balans är en branschtidning för revisorer utgiven av FAR.

tera sina företag och är intresserade av att prata om sina risker och vilka kontroller som skulle kunna förebygga dessa risker.

Kunskap om kunden är en ny del i RS men Alfa upplever inte detta som någon större nyhet. Nyhetsvärdet uppfattar hon som att det via högre krav på dokumentation medför djupare kunskap om kunden. Kunderna är dessutom intresserade av att berätta om sin verksamhet. Att revisorn skall närvara vid lagerinventering är heller inget nytt för Alfa eftersom hon tidigare alltid varit med. Även revisionsbevis har hon använt sig av tidigare. Skillnaden hon kan se är att det med RS blir fler externa dokument som bevis, exempelvis datautskriften från lagerhållning och fakturor. Alfa anser att nyttan med RS internationellt är fördelaktig. Vidare menar hon att jämförbarheten och förståelsen kommer att öka och dessutom breddas arbetsmarknaden för revisorerna.

Alfa sammanfattar RS med att dokumentationen kommer att öka vilket innebär att det hon förut hade i huvudet måste hon nu dokumentera. Hon tror att RS påverkar de mindre revisionsfirmorna mer än det påverkar de stora. De små kan komma att behöva höja sina priser på grund av att de får ökad arbetsbelastning. Det problemet anser hon inte drabbar hennes byrå på grund av att hon inte upplever ökad arbetsbelastning. Utvecklingen blir allt mer styrd, det går mot mer lagar än praxis. Hon tror att RS kommer att skydda revisorerna och att anmälningar till revisorsnämnden kommer att minska. Dessutom tror hon att allmänhetens förväntningsgap minskar.

4.3 Intervju Beta

Beta är auktoriserad revisor och arbetar på en av landets största revisionsbyråer. Hon har varit auktoriserad i ungefär 15 år. Beta anser att revisorsyrket är roligt och att hon får träffa mycket folk. Det ger personlig allmänbildning och som professionell anser hon att revisorn aldrig blir fullärd. Hon upplever att kraven på revisorer hela tiden ökar och att utvecklingen kräver specialisering på specifika områden. Beta anser att FAR är till gagn för revisorerna och att de verkar ut mot allmänheten och mellan revisorer. De leder även

utvecklingen mot mer internationell standard. Beta är aktiv i en av FAR:s kretsar. Första gången hon hörde talas om RS var under hösten 2003 men hon kan inte avgöra varifrån, hon tror förmodligen att det var inom kretsen. Hon blev nyfiken och tänkte att det var nya förändringar på gång och hon anmälde sig därför till en kurs om RS som hon gick under våren 2004.

För att informera marknaden om RS har generellt inga större aktiviteter genomförts. Något som däremot finns att tillgå på FAR:s hemsida är ”Skriften RS” som är riktad mot kunder. Dessutom har det funnits artiklar i bland annat Dagens Industri. Företaget Beta arbetar på har inte själva aktivt gått ut för att informera sina kunder.

Inom företaget har mycket gjorts för att anpassa verksamheten till RS. Främst har systematiseringar inom datakommunikation genomförts. Inom företaget anses att kvalitetssäkring inom RS uppnås via företagets datasystem vilket är specifikt utvecklat för företaget och kopplat till en känd revisionsmjukvara. Beta upplever att företaget har ett försprång vad gäller kraven i RS tack vare arbete som lades ner under mitten av 90-talet på bland annat planering och dokumentation. Då upplevde Beta och hennes arbetskamrater att det var mycket formaliakrav. Resultatet av det arbetet uppfattar hon idag som att byrån ligger i framkant och i vissa fall lite före RS.

Utbildning inom företaget har hållits under två heldagar med tyngdpunkt på företagets egna dataprogram, vilket indirekt behandlar RS. Beta uppfattar utbildningen som tillräcklig vilket hon även tror är den generella åsikten inom byrån. Beta märker av en ökad arbetsbörda idag vilket hon uppfattar vara de amerikanska influenser företaget anammar som ofta går ut på ökad dokumentation. De amerikanska influenserna kan uppfattas leda till ytterligare byråkrati men hon anser ändå att företaget agerat rätt och ser fördelar nu när RS införs. I övrigt uppfattar Beta att utbildningsnivån för revisorerna i regionen är hög.

Beta uppfattar övergången till RS som ett stöd vilket skall underlätta för revisorn om frågor uppstår. RS innehåller mer ”skall” än ”bör”. Beta tror att

övergången kommer att innebära mycket jobb för mindre byråer. Ur internationell synvinkel anser Beta RS som positiv och har själv erfarenheter av det då hon arbetat med kollegor utomlands vid förvärv och märkt av fördelarna med att tillämpa internationell standard. Generellt är Beta positivt inställd till internationellt samarbete och tycker att det är bra med en gemensam revisionsstandard.

Beta tror att kunderna i stor utsträckning inte är medvetna om RS och vad det kommer att innebära för dem. Övergången till RS är en positiv utveckling därför att den pressar upp revisionens kvalitet på marknaden. Hon anser att vissa mindre byråer inte har haft tillräckligt med dokumentation tidigare, därmed har det gått åt mindre fakturerad tid och de har kunnat hålla nere sina priser. Med RS tvingas de till mer dokumentation och kommer i större utsträckning än Betas byrå, vilken redan dokumenterar väl, tvingas öka tiden på varje revision och därmed ta mer betalt av sina kunder. Beta ser en del problem för mindre byråer att hänga med, delvis på grund av knapphet av system och resurser. Hon menar dock absolut inte att mindre byråer har sämre kvalitet!

Beta anser att införandet av uppdragsbrev gör pågående arbete tydligare och bättre dokumenterat. Det hjälper till att minska förväntningsgapet mellan uppdragsgivare och kund. Hon anser att det är viktigt att alla vet vad som gäller. Beta tror att uppdragsbrevet kan uppfattas som formellt för mindre bolag men hon har ännu inte tagit upp det med någon mindre kund så hon vet inte hur de kommer att reagera.

Beta ser inget nyhetsvärde med införandet av ”kunskap om kunden” eftersom de på byrån arbetat på detta sätt sedan länge. Vad gäller lagerinventering tror hon inte att några större skillnader kommer att infinna sig. Dock kommer gränsen för väsentlighet att sänkas och medföra att revisorn kommer att närvara även när lagret utgör en mindre väsentlig post. Revisionsbevis har använts även tidigare vid internationella uppdrag, skillnaden blir nu att det även kommer att användas nationellt i mindre företag. Känner hon

som revisor att hon inte riktigt har grepp om hela situationen kommer hon att be företagsledningen om intyg.

Den största fördelen med RS är enligt Beta att den är detaljerad vilket ger revisorn stöd. Paradoxalt nog anser hon att detaljrikedomen även är en nackdel eftersom den gör RS svår genomtränglig.

4.4 Intervju Delta

Delta är auktoriserad revisor sedan ungefär 25 år. Han arbetar på ett av landets största revisionsföretag och lägger sin arbetstid till 90 % på små familjeföretag. Delta säger att han har sin hobby som yrke. Han upplever att han har ett underbart och fritt arbete som kräver mycket arbete och ansvar. Han säger: ”Det är roligare än vad folk tror.”

Delta upplever att regelverket ger utrymme för revisorns eget omdöme. Han anser att det är bra att det inte är mer lagstyrt men han upplever att samhället på senare år har börjat använda revisorerna som poliser. Vid misstanke om befarat brott skall revisorn anmäla till åklagare vilket han upplever försvårar relationen med kunderna. Annars säger Delta att det är en ”relativ frihet” att vara revisor.

FAR är en bra organisation som tar tillvara revisorernas intressen. Däremot anser Delta att det skulle vara bättre om det fanns endast en organisation för alla revisorer. Som det är nu är FAR en förening främst för auktoriserade revisorer medan SRS är en sammanslutning främst för godkända revisorer. FAR är enligt Delta inflytelserika och han upplever att de hörsammas. Han själv är inte engagerad i FAR utan är bara passiv medlem och konsumerar FAR:s utbud. Han upplever att han som medlem kan påverka organisationen om han vill. I övrigt är han nöjd med dem och säger: ”Det är en öppen organisation.” FAR har varit upplysande om RS till alla revisorer men de har missat upplysningen till kunderna. Näringslivet vet inte så mycket om RS. För att motverka detta har Deltas företag från huvudkontoret skickat ut brev till alla sina kunder för att förklara för dem.

Delta hörde talas om RS införande för ett par år sedan och tänkte att det verkar bra. Han beskriver RS som ett standardiseringsförsök som ger mer detaljrekommendationer än RP. Yrkeskåren har gått igenom en upprensning efter Enronskandalen och liknande. Han exemplifierade vissa internationella skillnader som differentierade europeisk och amerikansk redovisning och vilka fördelar RS medför för att undvika eller minimera dessa skillnader.

Inom företaget har det hållits obligatorisk utbildning inom RS för i första hand alla revisorer men även till viss del för den övriga personalen. Totalt fyra dagars utbildning fördelade på två år har varit obligatoriska. Dessutom har frivilliga lokala temakvällar arrangerats för dem som vill ha mer utbildning. Han tror att det kan dyka upp fler frågor angående RS senare när de har gjort bokslut och liknande och att det då kan bli tal om mer utbildning. Byrån Delta arbetar på har använt sig av en speciell mjukvara under cirka tre år vilken medfört att byrån ligger i framkant vad gäller RS.

Deltas uppfattning är att RS gagnar slutprodukten eftersom den ökar granskningsinsatsen vilken i sig ger färre fel. Internationellt sett är RS bra med ett undantag, Skandinavien har många småföretag och de behöver ett annat regelverk än de publika bolagen. Han anser att det borde finnas en stor och en liten RS. Detta är dock inget problem som uppstått genom RS utan så har det alltid varit. Rent praktiskt kommer Delta i och med RS få lägga fler timmar per uppdrag. Speciellt närvaron vid lagerinventeringar kommer att öka. Delta har tidigare närvarat vid inventering i de fall lagren har varit mycket väsentliga. Skillnaden är att han nu även kommer att närvara vid relativt väsentliga lager. Den sammantagna tiden för revisionsteamet kommer att öka med RS införande.

Delta anser att kunderna har varierande kunskap om RS införande. De stora företagen har ”koll”, de medelstora företagen har ”halvkoll” medan de små företagen har ”noll koll”. Deltas byrå har gjort utskick till kunderna angående RS införande men ännu har Delta inte märkt av någon reaktion från företagen. RS kommer att kosta mer för företagen på grund av den ökade arbets-

tiden revisorn måste lägga på revisionen. Den ökade kostnaden för kunden kommer dock att vara proportionell mot den ökade arbetsinsatsen.

Uppdragsbrev har diskuterats i många år inom Deltas företag men ingen fast rutin har tidigare tagits fram. Från och med årsskiftet 2004/2005 skall alla uppdrag ha uppdragsbrev. Delta upplever att det finns ett visst motstånd bland revisorerna på grund av att de skall gå ut till kunder de haft i flera år och kräva ett påskrivet kontrakt. I princip anser Delta att uppdragsbrev är av godo eftersom han tror att förväntningsgapet mellan kunden och revisorn minskar eller försvinner helt. Dessutom kommer det att bli lättare för revisorerna vid juridiska tvister.

Delta anser att han redan har bra kunskap om kunderna. Konstaterandet bygger på ett formulär som använts på byrån. Skillnaden är att nu skall kunskapen dokumenteras. Vad gäller revisorns närvaro vid inventering kommer Delta att göra fler kontroller än tidigare. Han kommer fortsättningsvis att göra stickprovskontroller och intervjua personal för att få en känsla för hur de arbetar och går tillväga för att eliminera till exempel att två personer räknat samma hylla.

Enligt Delta är det bra med revisionsbevis som bekräftar vad revisorn hävdar. Det är av juridisk nytta och bra ur ansvarssynpunkt. RS minskar risken för framtida skadeståndskrav vilka hittills tenderat att öka för revisorerna på grund av byråernas ansvarsförsäkring. Den största fördelen med RS är enligt Delta att han som revisor kommer att utföra ett bättre jobb och få bättre möjlighet att ha ryggen fri. Det negativa är den ökade arbetsbelastningen för revisorn vilket kunderna får betala.

4.5 Intervju Gamma

Gamma är godkänd revisor och arbetar på en mindre revisionsbyrå. Han har varit revisor i ungefär 35 år och arbetar med ägarledda bolag. Gamma trivs med sitt yrke och berättar att revisorer skall vara intresserade av siffror och ha en analytisk förmåga. Han uppfattar regelverket som massivt och talar

bland annat om den fiskala roll revisorer fått under den senaste tiden. Han menar att revisorer är ett viktigt instrument för småföretagare och ger dem hjälp och stöd i ekonomiska frågor. I princip kan vem som helst som är myndig starta ett företag och revisorerna fungerar som regelverksexperten.

Gamma är medlem i SRS. Han upplever att det är en bra och öppen organisation och att han som revisor kan vara med och påverka den. Han anser att informationsflödet från organisationen är tillfredställande. Han har varit medlem i SRS i 30 år men aldrig som aktiv. Gamma anser att revisorer erhåller bra erbjudanden från SRS om utbildningar och information. Bland annat har en av deras kurser upphandlats där de på byråns begäran bantade ner omfattningen från två dagar till en endagskurs vilket sparade pengar åt byrån.

Första gången Gamma hörde talas om RS var under hösten 2003 och hans uppfattning var att det kom hastigt på. Den första utbildningen han deltog i angående RS upplevde han skrämde deltagarna att nivån på RS skulle bli betydligt högre än den till slut blev. Han tänkte direkt på de kostnader som skulle tillkomma och är fortfarande orolig för kostnaderna för de små bolagen. Han upplever det positivt med tillägget ”RevU 1005 Särskilda överväganden vid revisionen av små företag”.

Utbildningsnivån inom företaget har varit spridd, bland annat på grund av hög arbetsbelastning. De skall genomföra kompletterande utbildning i slutet på januari där hela kontoret skall få utbildning med fokus på RS. Under frågan diskuterades även kvalitetssäkringen genom FAR och SRS. Många menar att byte av revisor för att uppnå oberoende skall ske kontinuerligt men det anser Gamma vara enfaldigt. Han menar att detta är en diskussionsfråga och att rutin alltid är en fördel.

Gamma anser att nyttan med RS är att sovra bort oseriösa och slarviga företag. Ansvarsfördelningen blir tydligare och bättre mellan styrelse, VD och revisor. Uppdragsbrevet ger revisorn större frihet. Det har förekommit att revisorer stämts på grund av att företagen missförstod ansvarsfördelningen.

Gamma anser även att det är bra med den internationalisering RS medför. Negativt är dock att den orsakar ökad byråkrati för småföretagarna.

RS är fortfarande väldigt nytt vilket gör att den ännu inte påverkat revisionsituationen. RS finns egentligen endast i tanken och i utbildningsvärlden. Gamma tror att arbetsbördan kommer att öka även om det i dagsläget endast är i form av utbildning. Skillnaden kommer troligen att märkas efter årsskiftet när det är dags för boksluten. En farhåga Gamma uttryckte var att revisorn i fler fall måste lämna information i revisionsberättelsen än tidigare. Det måste inte innebära att företaget har gjort något fel utan är endast en friskrivning från revisorns sida. Detta kan dock leda till att intressenter, exempelvis finansärer, reagerar negativt trots att inga förhållanden i större utsträckning skiljer sig från tidigare revisionsberättelser.

Sommaren 2004 skickades brev angående RS ut till 130 kunder för att informera dem om att en ny standard har införts. Ingen av dem har hört av sig med synpunkter. 15-20 uppdragsbrev är hittills utlämnade men inte heller där har Gamma fått några kommentarer. Generellt anser Gamma att det finns liten kunskap bland kunderna om vad RS innebär och det tror han beror på ointresse. Gamma har en positiv uppfattning om uppdragsbrev och säger att det finns mycket att göra inom området. Tidigare har det varit oklart och han upplever att det bara diskuterats allmänt om revisorns uppgifter med kunden. Bra att det definieras ett tydligt ansvar med klara gränser.

Gamma har svårt att tyda vad som menas med kunskap om kunden. Han är fundersam på vad RS avser att han som revisor skall fördjupa sig i. Han tror dock inte att det blir några problem med mindre företag på grund av dess övergripbara verksamhet. Har revisorn dessutom haft samma kund under lång tid finns redan god kunskap om kunden.

Närvaro vid lagerinventering har funnits även tidigare i de fall något sett oklart ut eller om revisorn inte närvarat vid inventering på länge. Kravet på närvaro som nu införs gör att personalen vid byrån måste öka sin arbetsinsats och närvara vid många fler inventeringar än tidigare. Detta blir på kort

sikt en belastning för Gammas företag på grund av att han upplever resursproblem. Gamma anser dessutom att det inte alltid hjälper att närvara vid en inventering för att med säkerhet kunna säga att lagret är rätt värderat. För att uppnå maximal säkerhet skulle revisorn behöva räkna allt själv. Alla företag har inte artikelnummer och datalager vilket medför svårigheter i att göra stickprov mot inventeringslistorna. Revisionsbevis har använts tidigare och kommer därför inte att medföra någon större skillnad förutom att det skall ske med högre frekvens och blir mer tidskrävande.

RS största fördel är enligt Gamma ansvarsfördelningen mellan revisorn och företaget. Gamma upplever detta som ärligt och korrekt. Nackdelen är dock osäkerheten med ren och oren revisionsberättelse för finansiärer och övriga intressenter.

4.6 Intervju Epsilon

Epsilon har varit godkänd revisor i 20 år. Han driver sedan några år tillbaka en egen mindre revisionsbyrå. Huvudsakligen arbetar han med små bolag men även med några medelstora. Han beskriver revisorsyrket som ”fantastiskt roligt”. Han upplever det stimulerande att få hjälpa företag men han påpekar att han som revisor måste hålla isär konsultation och revision. Epsilon upplever regelverket som tvingande och gör en metaforisk reflektion mot yrkesgruppen fotbollsdomare som tolkar sitt regelverk snarare än att följa det.

Epsilon är medlem i SRS och anser att det är en mycket bra organisation som driver frågor och håller revisorerna informerade. Det är inget tvång att vara medlem men han anser att han som revisor inte kan avstå från medlemskapet eftersom det anses vara en kvalitetssäkring. Han anser att regelverket är bra men att det ibland ändras för mycket. Bland annat har Sveriges medlemskap i EU genererat flera förändringar. Han hörde för första gången att RS skulle införas 1998 när propositionen till riksdagen lades fram. Han tänkte ”vi får väl se vad det blir av det här” men han upplever att det togs på

allvar i organisationerna på grund av att det då pratades mycket om europeiska och amerikanska influenser.

Epsilon har fått mycket och tydlig information angående RS från intresseorganisationerna. För att själv informera sig om RS har han löpande läst informationsbrev som SRS skickat ut och han har även streckläst hela RS, detta med stor behållning. Speciellt ”RevU 1005” har han studerat eftersom den handlar om små bolag vilka han i huvudsak arbetar med. Han har dessutom köpt in mjukvara för revision som stödjer RS. Epsilon har smygstartat lite med bolag som har räkenskapsår som startat tidigare än 1 januari 2004 för att öva. Han har gått tre utbildningar om RS vilka anordnats genom SRS, dessutom har han själv lagt egen tid för utbildning, bland annat på mjukvaran. Han uppskattar att han spenderat totalt fem arbetsdagar på att lära sig RS. Epsilon upplever att RS medför att det tar mer tid för revisorn att utföra revisionen vilket kommer att kosta mera för kunden. Han anser att dataprogrammet är en kvalitetssäkring eftersom det tvingar revisorn att färdigställa revisionen.

Ur nyttsynpunkt ger RS mer struktur på revisionen än RP gjorde, i RP var det mer bedömning vilket i RS övergått i reglering. Han säger att externa läsare av revisionsberättelsen kan lita mer på den nu än tidigare. Speciellt om en koncern innehåller internationella bolag spelar RS en stor roll. Dessutom tvingas revisorn nu att granska nya saker, exempelvis att bedöma utsikten till fortsatt drift genom att i årsredovisningen bland annat överväga företagsledningens förmåga att fortsätta sin verksamhet. Nyttan med RS är att förståelsen ökar generellt men att mindre företag kan uppleva en hårdare reglering. Han anser att ett aktiebolag bör ha förståelse för att de blir mer granskade än handelsbolag och enskilda firmor. Genom en ren revisionsberättelse underlättas kreditdiskussioner med bank och liknande.

Rent praktiskt anser Epsilon att RS i grunden består av ”god revisionsssed” som nu blivit mer noggrann. Arbetsbördan har ökat i och med att det nu är fler poster för revisorn som skall granskas. Han uppskattar att arbetsbördan ökat med cirka 20 % som en följd av RS införande. Internationellt ser han

inte någon speciell fördel med RS förutom i de fall företag ingår i internationella koncerner.

Kunderna kommer att märka skillnad från tidigare på grund av uppdragsbrevet de nu skall skriva på. Även uttalande från företagsledningen kommer att krävas skriftligen i större utsträckning än tidigare vilket Epsilon har märkt ett visst motstånd från kunderna mot. Förövrigt tror han att de flesta kunder inte bryr sig om RS införande. Information om att en ny standard skall införas har funnits inom revisorsorganisationerna men har varit obefintlig på kundmarknaden.

Epsilon ser inga problem med att använda sig av uppdragsbrev. Om revisorn motiverar varför han behöver en påskrift blir det inte några problem. Han anser dessutom att det inte innebär någon större förändring vad gäller revisorns kunskap om kunden. Förstår revisorn företagets verksamhet och har dokumenterat det väl första året blir det inte några problem de följande åren. Skillnaden ligger i att han tidigare inte dokumenterat kundernas servicebyråer⁹. Nu granskar han hur de arbetar och säkerheten i deras arbete.

Att revisorn skall närvara vid inventering av lager har även tidigare förekommit enligt ”god revisionsd” men skillnaden är att det nu står att revisorn ”skall” närvara. Tidigare har till exempel telefonräkningar periodiserats noga medan revisorn endast fått ett intyg på att ett varulager på flera miljoner kronor stämmer. Revisionsbevis är enligt Epsilon ett bra stöd för revisorn. Denna standard är inget nytt för honom förutom att revisorn nu skall kontrollera att företaget inte ligger i tvist. För att skapa revisionsbevis begär revisorn en påskrift från företagsledningen.

Epsilon ser RS största fördel i att den är samordnad och kvalitativt bättre än RP. Nackdelen är att den ännu inte är tillräckligt förankrad på marknaden för att få acceptans.

⁹ Exempel på servicebyråer är redovisningsbyråer och byråer för databaserad informationsbehandling.

4.7 Sammanfattning

Alla respondenter upplever revisorsyrket som stimulerande och omväxlande. På grund av den snabba utvecklingen upplever de flesta respondenter att yrket ställer höga krav på att hålla sig uppdaterad. Dessutom poängterar flera vikten av att följa regelverket. Samtliga respondenter har en positiv uppfattning om FAR respektive SRS och de beskriver att organisationerna väger tungt och upplever dem som påverkbara. Några av respondenterna upplever det emellertid negativt att det finns två organisationer och två typer av revisorer.

Majoriteten av respondenterna hörde för första gången talas om RS införande 2003 från något av FAR/SRS:s medier. Den generella uppfattningen var då att RS skulle leda till mer arbete för revisorn vilket i slutet skulle resultera i en högre kostnad för kunden. När den första reaktionen lagt sig uppfattade dock respondenterna RS som något positivt. Informationen om RS till revisorerna har varit bra men det har funnits brister i informationen ut till kunderna. De tre respondenter som arbetar på de större byråerna beskrev att deras företag inte drabbats anmärkningsvärt av övergången på grund av redan genomförda åtgärder. Alla byråer har genomfört utbildning om RS och anser att de nått en tillfredställande utbildningsnivå.

Flera revisorer upplever att RS i många fall byter ut ”bör” mot ”skall”. Högre krav ställs därmed på revisorn vilket i förlängningen gagnar densamma. Respondenterna har generellt en positiv uppfattning om övergången och ser mer fördelar än nackdelar. Även ur internationell synvinkel ser de flesta fördelar med RS, bland annat på grund av att det blir lättare att granska de koncerner vilka har utlandsägda dotterbolag. En nackdel som beskrivs är att det bara finns en RS, det vill säga att RS är densamma för stora publika bolag som för små enmansägda företag.

Det första som genererat revisorerna merarbete är den tid de tvingats lägga på utbildning angående RS. Det kommer dessutom krävas mer tid från revisorerna bland annat på grund av att uppdragsbrev skall skrivas, närvaron vid

lagerinventeringar kommer att öka, revisionsbevis skall insamlas i större utsträckning och revisorn skall skaffa sig mer kunskap om kunden. Två av respondenterna på de större byråerna ansåg däremot att de även tidigare utfört stor del av de nyheter som presenteras i RS och att deras kunder därför inte kommer att uppfatta någon större förändring. Respondenternas generella uppfattning är emellertid att kunderna har dålig eller ingen kunskap om RS införande och hur det kommer att påverka dem.

4.7.1 Fördelar med RS

- Skyddar revisorn mot juridiska tvister
- Detaljrikedomen ger revisorn stöd
- RS medför att revisorn utför ett bättre arbete och får därmed ryggen fri
- Klargör revisorns arbete och vad som är företagets ansvar
- Samordnad och kvalitativt bättre revision

4.7.2 Nackdelar med RS

- Arbetsbördan kan skapa problem för de mindre byråerna
- Detaljrikedomen gör RS svår att tränga igenom
- Merarbete vilket kunderna tvingas betala
- Osäkerheten med ren och oren revisionsberättelse för finansiärer och intressenter
- Inte tillräckligt förankrad på marknaden för att få acceptans

5 Analys

5.1 Inledning

I detta kapitel analyserar vi de svar respondenterna avgivit i den empiriska undersökningen i relation till vår litteraturstudie. Vi tillför egna åsikter och försöker nyansera vad som framkom av intervjuerna.

5.2 Respondenterna

Vi har under vår empiriska undersökning uteslutande arbetat med positiva människor som trivs i sina yrkesroller och har lång erfarenhet av revision och liknande verksamhet. Vi uppfattade en överraskande stor entusiasm hos respondenterna och har fått positivt bemötande på byråerna, även hos de revisorer och byråer som avböjt vår förfrågan. En av anledningarna till att vi fått så bra bemötande är att vår informant givit oss vägledning till respondenter som har lång erfarenhet och är intresserade av ämnet. Ytterligare en anledning till det positiva bemötandet tror vi är viljan att diskutera och resonera kring sådant som har nyhetsvärde.

Det rådde aldrig någon tvekan om att respondenterna uppfattade yrket som stimulerande och omväxlande. Denna åsikt delade samtliga respondenter. Något som flera nämnde var att RS kräver att revisorn ständigt håller sig uppdaterad om lagar och föreskrifter. Ernst & Young (2004b) påpekar det samma i sin beskrivning av revisorernas kunskaper. Eftersom den empiriska undersökningen genomfördes i ett geografiskt område med huvudsakligen mindre företag framkom det att samtliga revisorer hade jämförliga arbetsuppgifter. Detta medförde att flera uttryckte liknande åsikter om bland annat fördelen med variation i branscher och närheten till kunderna. Vi fann det intressant att samtliga respondenter hade samma åsikter om fördelarna med att revidera små företag men vi kan inte se att detta var av betydelse i svaren på de övriga frågorna.

5.3 Allmän reaktion på RS

Det resultat som framkom under den empiriska undersökningen visar på en generellt positiv inställning till införandet av RS men att vissa negativa nyanser också kan urskiljas. Stora byråer intar ofta ställningen som ledare och verkar ofta i framkant vad gäller utveckling och anpassning till nya normer och regler. Detta faktum kan tydligt urskiljas i undersökningen där det framkom att de tre större byråerna ligger långt fram i övergångsfasen och arbetar redan i princip efter RS. De moment som tillkommer har i stor utsträckning redan implementerats i arbetsprocesserna. Implementeringen har skett stegvis under en längre period vilket medfört att övergången i dagsläget inte uppfattas som dramatisk. Snarare får vi känslan av att revisorerna på de större byråerna upplever lågt nyhetsvärde och ser likheter mellan egna vedertagna processer och RS. Förhållandet i de små byråerna är i stort omvänt, där finns ingen strävan att ligga i framkant vad gäller utveckling och dessutom har de en annan arbetsbelastning som resulterar i tidsbrist. Med annan arbetsbelastning menar vi avsaknad av avlastningsfunktioner, exempelvis fler medarbetare och informationsteknologiska avdelningar. Vad som kan urskiljas hos de mindre byråerna är, i motsats till de stora, en viss osäkerhet blandad med en nyfikenhet om framtiden.

I undersökningen diskuteras olika intresseorganisationers funktioner och vilken roll de spelar i utövandet av yrket och i utvecklingen. Den generella uppfattningen är att FAR och SRS är två viktiga organisationer som har stort inflytande. Denna uppfattning delar vi och kan konstatera att framförallt FAR har mycket stor betydelse för svensk revision och redovisning. Vi upplever FAR och SRS som drivande i sammanhanget och att de har en stark sammanhängande funktion för revisorer i Sverige. Deras medier har till stor del legat till grund för vår litteraturgenomgång. Av undersökningen att döma uppfattas organisationerna positivt vilket vi menar är av stor betydelse för ett ömsesidigt förhållande.

Något som påpekades av ett antal respondenter var att det bara finns en RS, oavsett storleken på det företag som skall revideras. Frågan kan ställas om

det är rimligt att ett litet familjeföretag skall revideras utefter samma instrument som en internationell koncern? I sammanhanget nämner flera av respondenterna tillägget ”RevU 1005” och dess fördelar. Vi anser att det ger bra vägledning i varje standard och därmed fungerar som ett stöd för revision av små företag. Vi tror att detta är orsaken till att problemet inte diskuterades i större omfattning.

5.4 Åtgärder för anpassning till RS

Vid förändringar krävs alltid anpassning för att kunna tillämpa nya regler och riktlinjer. FAR har utifrån internationell standard formulerat RS för anpassning till svensk revision. Även om det inte är förrän i räkenskapsår påbörjade den 1 januari 2004 eller senare som RS skall tillämpas har FAR/SRS varit aktiva sedan några år tillbaka, bland annat genom information till revisorerna. Undersökningen visar att majoriteten av respondenterna bekantade sig med RS via något av FAR:s medier för första gången. Liksom tidigare ser vi här vikten av intresseorganisationernas betydelse. Nämnas bör dock i detta sammanhang att respondenterna uppfattade informationen till byråerna som god men att vissa brister fanns avseende information ut till kunderna.

Avseende utbildning visade det sig att samtliga byråer hade intresse av att utbilda personal inom området för att säkerställa att RS följs. Något som framkom i flertalet intervjuer är att RS egentligen inte skiljer sig så mycket mot RP, vilket även Gustavsson (2004) och SET Revisionsbyrå AB (2004) hävdar. Det påpekades att det i grund och botten handlar om ”god revisionsed” och att RS endast leder till vissa förändringar. Därför har utbildningens syfte varit att identifiera vilka skillnader som nu föreligger och har fokuserat på att säkerställa att de efterföljs. Viss variation finns mellan de olika byråerna både vad gäller omfattning och i vilken fas av implementering man befinner sig i.

Något som vi reagerade på var att utbildningens omfattning var relativt liten i förhållande till de skillnader som vi såg mellan RP och RS i litteratur-

genomgången. Vi tror att detta förklaras delvis genom att de stora byråerna inte ser skillnaderna som stora eftersom de exempelvis redan har bra kunskap om kunden och omfattande insamling av revisionsbevis. Vi tror att ytterligare orsaker är att de mindre byråerna saknar resurser och inte ligger så långt fram i tiden vad gäller anpassning till RS. Det bör tilläggas i resonemanget att vi saknar de erfarenheter som samtliga respondenter har vilket ger dem en annan syn på RP och vilka skillnader som föreligger gentemot RS. Vår kunskap om ”god revisionsbedömning” omfattar alltså endast teoretiska studier.

5.5 Övergångens effekter

Något som direkt kan iaktas vid påseende utan att vara revisor eller för den delen ha stor erfarenhet av revision är upplägget av RS i jämförelse med RP. Vi upplever RS som bättre vilket vi grundar på dess uppbyggnad och den ökade graden av struktur. Exempelvis finns en ordlista, standarder rubriceras tydligare och varje standard inleds med ett syfte. Uppfattningar om vad RS leder till går att utifrån undersökningen se på två sätt, generellt vad respondenterna anser om RS som helhet samt hur de uppfattar de av oss identifierade skillnaderna: uppdragsbrev, utökad närvaro vid lagerinventering, kunskap om kunden och revisionsbevis. Vad gäller de fyra nämnda skillnaderna framgår det av undersökningen att de tre stora företagen generellt inte kommer att tvingas till större förändringar på grund av övergången. Detta med grund i samma resonemang som förts tidigare, att det redan vidtagits åtgärder som föreskrivs i RS hos de större byråerna. De mindre byråerna däremot ligger inte lika långt fram i utvecklingen men uppfattningen är ändå likvärdig. Dock upplever vi en större osäkerhetsfaktor hos revisorerna på de mindre byråerna. Osäkerheten tror vi bland annat beror på att de, i motsats till de stora byråerna, inte redan arbetar efter RS.

Beträffande vad RS medför som helhet finner vi likheter i vad samtliga respondenter svarar, främst i att RS byter ut ”bör” mot ”skall”. Andra faktorer som lyfts fram är att RS är tydligare och därmed ställer högre krav på revisorn, vilket gagnar slutprodukten, men även att RS bidrar till en ökad tidsått-

gång för revisionsuppdrag och därmed ett visst merarbete. Denna arbetsinsats kan enligt Gustavsson (2004) bestå av ökande kommunikation och dokumentation vilket även nämndes av respondenterna i undersökningen.

En central fråga som diskuterades av alla respondenter var hur kunden kommer att uppfatta RS införande. Enligt Ernst & Young (2004a) kommer kunderna att mötas av nya krav från revisorn. Samtliga respondenter tror i stort att kundernas medvetande om och intresse för RS är lågt. Reaktionerna på RS från kunderna har gått isär, en respondent har stött på ett visst motstånd medan en annan inte har fått någon reaktion alls. Emellertid var respondenterna överens om att kraven på kunderna inte kommer att bli något problem.

Respondenterna på de mindre byråerna samt ytterligare en respondent ansåg att kundernas kostnader kommer att öka på grund av det merarbete revisorerna kommer att få. Denna åsikt ligger i linje med SET Revisionsbyrå AB (2004) och Ernst & Youngs (2004a) uttalande. De två övriga respondenterna menade att de redan arbetar efter RS och därför inte tvingas utöka tiden för revision, vilket heller inte ökar kundens kostnader. Vi tror att människan i samhället har förståelse för en skarpare granskning av bolag för att undvika oegentligheter som exempelvis Enronskandalen och Skandiaaffären men att det finns en risk att de granskade organisationerna som helhet enbart kommer att se RS som ökade kostnader. Företagaren får alltså ingen ökad ”output” motsvarande sin ökade ”input” som RS medför förutom att han eller hon får fortsätta sin verksamhet. Vi tror dock att detta inte blir något större problem på grund av att revisorns grunder är tvingande. Ytterligare något som konstateras av respondenterna, och som vi håller med om, är att högre kvalitet på revision kommer att uppnås. Detta genom en utjämningsseffekt där revisionsbyråer, oavsett storlek, enligt RS tvingas utföra en mer standardiserad revision vilket dessutom troligtvis leder till en jämnare prisnivå på revisionstjänster.

Eftersom undersökningen bland annat visar att RS innebär merarbete för flertalet parter, är det möjligt och rimligt att spekulera i om små företag kla-

rar övergången vad gäller omfattning av finansiell rapportering. Resonemanget för oss här vidare till en annan aspekt som yttrades av en respondent, nämligen huruvida fler företag i framtiden kommer att välja en annan bolagsform än aktiebolag för att undvika de hårdare restriktioner för aktiebolag som RS medför? Att döma av övriga respondenters kommentarer, att få kunder egentligen inser att det blir någon skillnad, anser vi att det inte kommer att bli någon större förändring avseende val av bolagsform. Dessutom tror vi att de flesta företagare ser övriga fördelar med aktiebolag som övervägande.

6 Slutdiskussion

6.1 Inledning

I detta kapitel bedömer vi huruvida vi fått svar på vår forskningsfråga. Vi inriktar oss dels på revisorernas generella uppfattning om RS och dels på de fyra skillnader gentemot RP vi fokuserat på. Därefter följer övriga reflektioner av mer allmän karaktär där vi utifrån våra egna erfarenheter och tankar reflekterar över sådant som uppkommit under studiens gång. Avslutningsvis ges förslag på ytterligare forskning inom området.

6.2 Besvaras forskningsfrågan?

Följande forskningsfråga har studerats:

- Hur uppfattar revisorer skillnaden mellan RS och RP?

Vi upplever att vi fått svar på vår forskningsfråga och uppnått vårt syfte på ett tillfredsställande sätt. Utgångspunkten var att genom sekundärdata få en förståelse för vad RP och RS innebär, för att sedan identifiera skillnader och därur konstruera ett underlag för en empirisk undersökning. De uppfattningar om RS som framkom ur undersökningen överensstämmer till stor del med den litteratur vi studerat. Utläsbart är generella drag i revisorernas uppfattning om RS på ett överskådligt sätt. Studien ger inte några djupa analyser om uppfattningar i enstaka standarder. Om detta varit målsättningen skulle forskningsfrågan ha ställts på ett mer avgränsat sätt.

I stort uppfattar revisorerna RS som något positivt. Den tydliggör revisorns arbete i form av fler standardiserade regler och ger minskat utrymme för tolkning. Där revisorn enligt RP ”borde” göra något står det nu i många avseenden ”skall”. Respondenterna menar dock att deras huvuduppgift inte ändras vilket överensstämmer med SET Revisionsbyrå AB:s (2004) uttalande. Ur undersökningen kan vi även urskilja positiva fördelar som internationalisering och högre jämförbarhet företag emellan. Det negativa med övergången är enligt respondenterna att oavsett var i processen byråerna befin-

ner sig leder RS till ökad arbetsbörda, vilket även Gustavsson (2004) påpekar.

För att göra en återkoppling till de fyra skillnader i RP och RS vi lyft fram ur litteraturen följer i kommande avsnitt vår tolkning av respondenternas åsikter, således ett starkt bidrag till svaret på vår forskningsfråga.

6.2.1 Uppdragsbrev

Detta moment påtalades tidigt under nästan alla intervjuer, dessutom på respondenternas initiativ vilket vi tolkar stort nyhetsvärde i och att det är något som uppfattas som en tydlig förändring. Generellt uppfattas uppdragsbrevet som något positivt som stödjer intresser såväl som revisorer och minskar risken för juridiska tvister. Respondenterna är eniga om uppdragsbrevets nytta men ingen påpekade de fördelar med att diskutera revisionens innehåll som Ernst & Young (2004a) talar om. Ernst & Young (2004a) påpekar att det även tidigare fanns en klar ansvarsfördelning. Vi reagerade dock på att det tidigare saknades skriftliga kontrakt mellan kund och revisor. Det förvånar oss särskilt med tanke på revisionsuppdragens ekonomiska omfattning. Våra personliga erfarenheter säger oss att branscher inom tillverkningssektorn verkar ha tydligare kontrakt avseende ansvarsfördelning. Paradoxalt nog upplever vi att revisionsbranschen, trots sina grunder i lagar och regelverk haft mindre tydlig ansvarsfördelning rent skriftligen.

6.2.2 Närvaro vid lagerinventering

Alla respondenter har även tidigare, i enlighet med vad RP föreskrev, närvarat vid lagerinventeringar då lagret utgjort en väsentlig post. De upplever förändringen med RS som att de nu kommer att närvara oftare, även när lagret är mindre väsentligt. Några av respondenterna anser dock att det inte hjälper att närvara vid inventeringarna för att kunna garantera att lagersaldot är rätt i räkenskaperna, bland annat på grund av den mänskliga faktorn. Vi upplever att respondenterna uppfattar skillnaden mellan RP och RS mindre än vad FAR (a) påvisar. SET Revisionsbyrå AB (2004) påpekar att närvaro enligt RS i det närmaste är ett krav. Flertalet respondenter säger att de redan tidigare medverkat vid de flesta lagerinventeringar. Detta ser vi som positivt

och anser att närvaron är en viktig kontrollfunktion och ser fördelar med att revisorn därmed tvingas ikläda sig ett större kontrollansvar för hur inventeringen utförs. Vi tror dessutom att revisorns närvaro skärper företagets noggrannhet och effektivitet vid inventeringen.

6.2.3 Kunskap om kunden

Kunskap om kunden är inte något som uppfattas som en direkt nyhet. De flesta av respondenterna menar att de redan har bra kunskap om kunderna och känner till deras verksamheter. De beskriver vidare att skillnaden inte direkt ligger i kunskapens omfattning utan att det snarare handlar om att dokumentera den, de utökade kunskaperna kan exempelvis beröra eventuella servicebyråers inblandning. Att servicebyråerna skall bedömas påpekades även av SET Revisionsbyrå AB (2004). En åsikt som framkom var att denna standard uppfattas som något luddig och inte gav specifika riktlinjer för vad man som revisor skall fördjupa sina kunskaper i. Gemensamt för samtliga respondenter var dock att nyheten inte uppfattas som något problem. Vi ser fördelar med att dokumentera kunskap om kunden därför att det dels främjar ett oberoende av den personliga relationen mellan kund och revisor och att det inom byrån underlättar för hela revisionsteamet. Dessutom anser vi att kunskap om kunden skapar gynnsammare förutsättningar för revisorns granskning då denne är införstådd i den reviderade verksamhetens natur.

6.2.4 Revisionsbevis

De flesta respondenter ser revisionsbevis som någonting positivt. Alla har använt sig av revisionsbevis även tidigare. De kommer dock i större utsträckning att kräva kopior på externa dokument och bekräftelser på företagets situation från företagsledningen. Detsamma konstateras av Ernst & Young (2004a). Respondenterna anser att effekten av RS är att kraven på dokumentation av revisionsbevis ökar. Vi ser fördelar med detta framför allt när det gäller intern och extern kontroll av revision. Vi menar att möjligheten att styrka revisioner sällan kan vara till någon nackdel och fungerar som ett bra stöd för revisorn och dennes medarbetare. Insamlingen av revisionsbevis leder till en ökad arbetsinsats men vi anser ändå att fördelarna är övervägande.

6.3 Egna reflektioner

När en förändring införs utvecklar människan många gånger ett visst förändringsmotstånd. Orsaken till att vi ställde inledande frågor om hur yrkesrollen uppfattades och hur länge respektive revisor varit i branschen var att få en förståelse för hur de kunde tänkas uppleva förändringar generellt. Några av våra respondenter medgav att de hade upplevt en viss grad av motstånd när de första gången hörde talas om RS, trots det upplever de i dagsläget RS som något positivt. Detta tror vi delvis beror på att det var över ett år sedan respondenterna för första gången hörde talas om RS införande samt det faktum att den är tvingande.

Ett intressant uppslag är vilket inflytande mjukvara haft under byråernas utveckling mot och övergången till RS. Skillnaden mellan större och mindre byråer är val av dataprogram men framförallt i vilken grad dessa modifierats. Eftersom de större byråerna valt en framflyttad marknadsposition har de utvecklat egna revisionsprogram. De tre stora byråerna har alltså unika mjukvara medan de två mindre använder program som idag finns på marknaden. Respondenterna på de större byråerna har arbetat längre med sina respektive program vilka ständigt är under utveckling. Respondenterna på de mindre företagen har relativt nyss anskaffat programmen men visade stort intresse för dessa och det finns idéer och visioner om vad programmen kan bidra med. En central iakttagelse är branschens stora intresse och positiva syn på informationsteknologi och dess möjligheter. Byråerna ser mjukvaran som en kvalitetssäkring men de påpekar att det är revisorerna själva som bär det yttersta ansvaret. Vår uppfattning är att fördelarna med att använda dataprogram som avlastning och säkerhet är många. Dessutom anser vi att det är en nödvändighet för att klara av den ökande arbetsbördan. Dock ser vi risker med ett ökande datoranvändande. Det kan till exempel resultera i att användaren förlitar sig till programvaran och tror att risken för fel elimineras och att ansvaret ligger i systemet snarare än på användaren.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

På grund av att inget bokslut ännu är gjort med RS som grund finns det begränsad litteratur att studera, både nationellt och internationellt. Vi tror att framtiden kommer att ha mer att utvisa. Vår studie har ägt rum under ett tidigt stadium avseende revisorernas arbete med RS. Än så länge finns RS för revisorerna mer i teorins värld än i praktiken. Detta resonemang ger att vår forskningsfråga troligtvis kan analyseras bättre efter årsskiftet 2004/2005 när de första boksluten är gjorda.

Under arbetets gång har flera uppslag till vidare studier kring effekter av RS infunnit sig:

- Upplever revisorer som arbetar med stora bolag och koncerner RS på samma sätt som våra respondenter?
- Kommer svensk revision att bli så internationaliserad som RS syftar till?
- Kommer RS att leda till ett minskat bestånd av små aktiebolag?
- Skulle samma frågor ställas till revisorer internationellt ge samma utfall?
- Vad blir den ekonomiska följden för kunden?

Många av idéerna grundar sig i diskussioner med respondenterna och framkom i takt med att vi fick större kunskap om och insyn i RS. Utöver detta finns mycket att resonera om och ett nästan outtömligt antal infallsvinklar att problematisera kring.

Källförteckning

- Backman, Jarl (1998). *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur.
- Bell, Judith (1995). *Introduktion till forskningsmetodik* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Cederholm, Therese. Telefonsamtal. CGR (Centralhandelskammaren) Helsingfors, 2004-12-09.
- Ernst & Young (2004a). Ny standard för revisioner – RS del 1. [Elektronisk] *EY Focus*, vol. 7. Tillgänglig: <<http://www.ey.com/>> [2004-11-18].
- Ernst & Young (2004b). Ny standard för revisioner – RS del 2. [Elektronisk] *EY Focus*, vol. 8. Tillgänglig: <<http://www.ey.com/>> [2004-11-18].
- EU (Europeiska Unionen) (Senast ändrad den 6 augusti 2003). Grönboken om revisorer som utför lagstadgad revision [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/l26035.htm>> [2004-12-06].
- EU (Europeiska Unionen). Grönbok [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/cig/g4000g.htm#g17>> [2004-12-06].
- FAR (Föreningen för revisionsbyråbranschen) (2001). *FAR:s Samlingsvolym*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (Föreningen för revisionsbyråbranschen) (2002a). *FAR:s Revisionsbok (5:e rev. uppl.)*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (Föreningen för revisionsbyråbranschen) (2002b). *RS Revisionsstandard i Sverige*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (Föreningen för revisionsbyråbranschen) (2004a). *FAR:s Samlingsvolym 2004 del 1*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (Föreningen för revisionsbyråbranschen) (2004b). *Skriften RS – Revisionsstandard i Sverige*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (Föreningen för revisionsbyråbranschen) (a). *Jämförelse mellan Revisionsstandard i Sverige (RS) och Revisionsprocessen*. Opublicerat manuskript. Stockholm: FAR:s Serviceaktiebolag.
- FAR (Föreningen för revisionsbyråbranschen) (b). Startside. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.far.se>> [2004-12-06].
- FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) (a). Introduction to FEE. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.fee.be/secretariat/Introduction.htm> > [2004-12-06].

- FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) (b). Mission Statement and Objectives. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.fee.be/secretariat/Introduction.htm> > [2004-12-06].
- FSR (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer) (2004). Kompendium – Revisionsstandarder (RS) og Revisionsudtalseser (UR). [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>> [2004-12-09].
- Gustavsson, Hans (senast uppdaterad 2004-06-03). Revisionsstandard i Sverige – RS. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D5764%2526cid%253D50548,00.html>> [2004-11-18].
- Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997). *Forskningsmetodik* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Holmquist, Bengt & Larsson, Lars-Gunnar (1999). ISA det största projektet i FAR:s historia. *Balans, vol. 3*.
- HTU (Högskolan Trollhättan/Uddevalla). *Anvisningar för examensarbeten i företagsekonomi*. Opublicerat manuskript. Uddevalla: HTU
- IFAC (International Federation of Accountants). About IFAC. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.ifac.org/About/>> [2004-12-06].
- KHT (Finnish Institute of Authorised Public Accountants). (Senast uppdaterad 2004-06-08). Föreningen CGR. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.kht.fi/svenska/>> [2004-12-09].
- Kvale, Steinar (1997). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.
- Larsson, Lars-Gunnar. Telefonsamtal. FAR Stockholm, 2004-12-09.
- Levander, Margaretha (2004a). Internationella regler ger ännu mer jobb. [Elektronisk] *Dagens industri*, 27 oktober. Tillgänglig: Affärsdata [2004-11-11].
- Levander, Margaretha (2004b). Ett bra regelverk räcker. [Elektronisk] *Dagens industri*, 27 oktober. Tillgänglig: Affärsdata [2004-11-11].
- SET Revisionsbyrå AB (2004). Ny revisionsstandard införs 2004. [Elektronisk] *Newset, vol. 1*. Tillgänglig: <<http://www.set-revision.se/>> [2004-11-22].

Siebke, Henning. Telefonsamtal. DnR (Den norske Revisorsforening) Oslo, 2004-12-09.

SRS (Revisorssamfundet). Mer om SRS. [Elektronisk] Tillgänglig:

<<http://www.revisorsamfundet.se/srs.cs>> [2004-12-06].

Trost, Jan (1997). *Kvalitativa intervjuer* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Wallén, Göran (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik* (2:a uppl.).

Lund: Studentlitteratur.

Bilaga 1 – Jämförelse mellan RP och RS

Revisionsprocessen är uppställd i följande underrubriker:

- Inledning
- Planering av revisionen
- Granskning av årsredovisning/koncernredovisning
- Granskning av förvaltningen
- Rapportering
- Dokumentation

RS har ett upplägg som bygger på index. Standarden består av sju tresiffriga serier vari ett antal underrubriker återfinns. Inledningsvis finns ”Allmänna förhållanden och förutsättningar” som innehåller en ordlista och ramverket RS 120. Därefter kommer serierna i följande ordning:

- RS 200-serien, Uppgifter och ansvar
- RS 300-serien, Planering
- RS 400-serien, Intern kontroll
- RS 500-serien, Revisionsbevis
- RS 600-serien, Användning av andras arbete
- RS 700-serien, Slutsatser och rapportering

Dessutom ingår uttalande i revisionsfrågor som behandlas i RS:

- RevU 1005, Särskilda överväganden vid revisionen av små företag

De standarder som finns under respektive serie har ett tresiffrigt index.

Skillnader

Allmänna förhållanden och förutsättningar

- Ordlista

Ordlistan definierar ord och begrepp. Den har tillkommit och fanns ej i RP (FAR, a).

- RS 120 Ramverk

Ramverket beskriver standard för revision och närliggande tjänster. RP saknar motsvarighet och var inriktad på revision som utmynnade i revisionsberättelsen (FAR, a).

Uppgifter och ansvar

- RS 200 Mål och generella principer för en revision

Vad gäller revisorns mål finns inga större skillnader. De generella principerna har till viss del förändrats. Större fokus fästs i RS vid vikten av revisorns kritiska synsätt (FAR, a).

- RS 209 Granskning av styrelsens och VD:s förvaltning

Jämförelsen med RP:s ”Granskning av förvaltning” skiljer sig inte nämnvärt åt. Granskningen blir mer formbunden och högre krav ställs på revisorns arbete (FAR, a).

- RS 210 Villkor för revisionsuppdrag

Nytt är att villkor för uppdrag skall definieras i ett uppdragsbrev (FAR, a).

- RS 220 Kvalitetskontroll inom revisionen

Denna standard har bitvis samma betydelse som rekommendationen ”Uppdragsorganisation” i RP. RP hanterar kvalitetskontroll i det enskilda uppdraget medan RS 220 även hanterar kvalitetskontrollen för revisionsföretaget. RS är tydligare och kräver större krav på dokumentation (FAR, a).

- RS 230 Dokumentation

Generellt finns ingen skillnad mot RP. RS är dock mer tydlig och detaljerad (FAR, a).

- RS 240 Oegentligheter och fel

Inte heller här finns några större skillnader utöver att RS är mer tydlig och detaljerad (FAR, a).

- RS 250 Revisorns skyldighet att ta hänsyn till lagar och föreskrifter vid en revision

I RS definieras revisorns ansvar i större utsträckning än i RP där endast ansvaret omfattar granskning av efterlevnad av bolags-, redovisnings- och skatterätt (FAR, a).

Planering

- RS 300 Planering

Standarden är i stort oförändrad jämfört med rekommendationen. Det har dock bland annat införts regler vid förstagsågsrevisioner och detaljer om vad revisorn skall beakta i planeringen i revisionen. RS är mer detaljerad och tydligare (FAR, a).

- RS 310 Kunskap om verksamheten

Krav har tillkommit om att revisorn skall skaffa sig tillräcklig kunskap om verksamheten. Det skall finnas tillräcklig kunskap hos samtliga inom revisionsuppdraget för att förstå vad som påverkar granskningen eller revisionsberättelsen (FAR, a).

- RS 320 Väsentlighet vid revision

Är i stort oförändrad men i RS finns större krav på tydlighet i begreppet väsentlighet. Dessutom har kraven på hantering av ej rättade fel i utformningen av revisionsberättelsen utökats (FAR, a).

Intern kontroll

- RS 400 Riskbedömning och intern kontroll

Generellt finns ingen skillnad mot RP. RS är dock mer tydlig och detaljerad (FAR, a).

- RS 401 Revision i en datoriserad informationssystemmiljö

I RP finns endast en övergripande beskrivning medan det i RS är mer detaljerat och ges en konkret beskrivning över hur revisionen påverkas av IT-miljön (FAR, a).

- RS 402 Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar servicebyråer

Skillnad finns. Bland annat har nu revisorn möjlighet att ta del av utlåtanden från till exempel revisorn på redovisningsbyrån som företaget använder, vilket kan användas som revisionsbevis (FAR, a).

Revisionsbevis

- RS 500 Revisionsbevis

Liten motsvarighet finns. Revisionsbevis skall användas som underlag för slutsatser i revisionsberättelsen. Dessutom finns nya begrepp och definitioner (FAR, a).

- RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster

Ny i stor omfattning. Revisorn skall fysiskt närvara vid lagerinventering om varulagret är en väsentlig post av företagets tillgångar. I standarden beskrivs dessutom åtgärder för granskning av rättstvister och krav (FAR, a).

- RS 505 Externa bekräftelser

Standarden ger ett förtydligande av synen på revisorns användning av externa bekräftelser (FAR, a).

- RS 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser

Innebär förtydligande och ytterligare beskrivning jämfört med RP (FAR, a).

- RS 520 Analytisk granskning

I stort oförändrad (FAR, a).

- RS 530 Revisionsmässiga urval och andra urvalsmetoder för granskningen

Ingen motsvarighet finns i RP. RS beskriver och värderar bland annat urvalsmetoder och stickprovsstorlek (FAR, a).

- RS 540 Revision av uppskattningar i bokföringen

Ingen motsvarighet finns i RP (FAR, a). Syftar till att ge revisorn vägledning av de bokföringsmässiga uppskattningar som finns i årsredovisningen vid revision (FAR, 2002b).

- RS 550 Närstående parter

Ingen motsvarighet finns i RP (FAR, a). Standarden syftar till att fastslå standarder för vägledning om revisorns ansvar och granskningsåtgärder angående närstående part. Utmynnar från ABL (FAR, 2002b).

- RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut

Ingen motsvarighet finns i RP. Revisorn vägleds i sin skyldighet angående händelser efter räkenskapsårets slut (FAR, a).

- RS 570 Fortsatt drift

Likheter med RP finns. Företagsledningens och revisorns ansvarsfördelning är tydligare i RS. Dessutom skall revisionsberättelsen enligt RS 570 innehålla upplysningar om väsentliga osäkerhetsfaktorer (FAR, a).

- RS 580 Uttalanden från företagsledningen

Är i stort oförändrad mot RP. En stor skillnad finns dock. Texten i RS 580 samt bilagan till densamma med exempel på uttalanden från företagsledningen är tydligare och mer beskrivande (FAR, a).

Användning av andras arbete

- RS 600 Användning av det arbete som utförs av en annan revisor

Lika till stora delar. I standarden finns en definition av ”annan revisor” samt ansvarsfördelning (FAR, a).

- RS 610 Beaktanden av det arbete som utförs av företagets internrevision

I stort oförändrad. Motsvarar ”2.2.8 Internrevision” i RP (FAR, a).

- RS 620 Användning av en specialist i revisionsarbetet.

I stort oförändrad. Motsvarar ”2.2.5 Användning av specialister i revisionen” i RP (FAR, a).

Slutsatser och rapporter

- RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag
Standarden är i stort oförändrad. Vid avvikelse från standardutformning krävs revisors notering om avvikelsen (FAR, a).
- RS 720 Annan information i dokument som innehåller en reviderad årsredovisning

Lika till viss del. RS är dock mer omfattande vad gäller hantering vid fall av ”väsentlig oförenlighet”. I förekommande fall skall revisorn beakta detta vid utformning av revisionsberättelsen. Vid väsentliga fel i faktaåtergivningen skall frågan diskuteras med företagsledningen (FAR, a).

Uttalande som komplettering till RS

- RevU 1005 Särskilda överväganden vid revisionen av små företag
Ställer inte några nya krav på revisionen av små företag utan är endast ett stöd. Detta uttalande är inte en revisionsstandard i sig utan är endast en vägledning om hur revisorer skall tillämpa revisionsstandarder vid revision av små företag (FAR, 2002b).

Bilaga 2 – Nationella och internationella organ

Denna bilaga avser att ge en översiktsbild av viktiga organ som opererar på den nationella och internationella marknaden och vilka syften de har.

- *FAR* är en sammanslutning för främst auktoriserade revisorer och har en ledande roll när det gäller bland annat yrkesutveckling, utbildning och information inom revisorernas verksamhetsområden i Sverige. (FAR, b).
- *SRS* är landets äldsta organisation för kvalificerade revisorer och en av världens äldsta revisorsorganisationer. Föreningen består främst av godkända revisorer och fokus ligger på små och medelstora företag. Föreningen syftar till att stötta och utveckla sina medlemmar (SRS).
- *IFAC* är en organisation som verkar internationellt och dess övergripande uppgift är att utveckla och stärka yrkeskåren och verka för standardisering. Kåren skall ha en förmåga att tillhandahålla tjänster av hög och jämn kvalitet i allmänhetens intresse. IFAC har bland annat inrättat revisorskommittén IAASB vilka ger ut ISA (FAR, 2002b).
- *FEE*. Representerar revisorsyrket i Europa och har 41 professionella institutioner i 29 olika länder som medlemmar. Består av över en halv miljon revisorer (FEE, a).

Bilaga 3 – Intervjufrågor

- **Hur upplever du revisorsyrket?**
 - Allmänt om yrkeskåren?
 - Regelverket?
 - Arbetsuppgifter?

- **Vad har du för uppfattning om FAR?**
 - FAR:s inflytande?
 - Dess verksamhet?
 - Upplever du i egenskap av revisor en känsla av tillhörighet?

- **Vilket förhållande har du till FAR i ditt arbete?**
 - Är du engagerad i något projekt eller liknade inom FAR:s verksamhet?

- **När hörde du för första gången att RS skulle införas?**
 - Varifrån hörde du det?
 - Vad tänkte du då?

- **Har åtgärder vidtagits inom intresseorganisationer vad gäller övergången från RP till RS?**

- **Har åtgärder vidtagits inom Ert företag vad gäller övergången från RP till RS?**
 - Har utbildning angående RS utförts (omfattning i tid)?
 - Är ert behov tillfredställt?
 - Företagets?
 - Personligt?

- **Vad är din uppfattning om övergången till RS?**
 - Ur nyttsynpunkt?
 - Ur internationell synpunkt?

- **Har RS påverkat din situation rent praktiskt vid revision?**
 - Använder du dig av RS uteslutande?
 - Arbetsbörda?

- **Har kunden påverkats av övergången till RS?**
 - Kundens medvetandegrad?
 - Omfattning till tid och pengar?
 - Förståelse?

- **Vad betyder följande fyra nyheter i RS i ditt arbete?**
 - Uppdragsbrev?
 - Kunskap om kunden?
 - Närvaro vid lagerinventering?
 - Revisionsbevis (urval av vad som skall granskas)?