



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Ställs det för höga krav på revisorn?

Kandidatuppsats VT 2006
Företagsekonomi / Externredovisning

Författare:

Linda Lavin	810507	linda.lavin@gmail.com
Oscar Lundin	801117	a02ozzy@student.informatik.gu.se
Kim Olsson	801111	kim.olsson@gmail.com

Handledare: Anna Karin Pettersson

Förord

Vi vill med detta förord ta tillfället i akt att tacka de personer som gjort det möjligt för oss att genomföra denna uppsats.

Först och främst vill vi tacka de respondenter som ställt upp på intervjuer och som bemött oss på ett trevligt och positivt sätt. Utan er hjälp skulle vi inte ha kunnat genomföra denna studie. Vi vill även rikta ett tack till författarna av boken "Uppdrag Revision" som gett oss mycket inspiration och intressant material.

Sist men inte minst vill vi tacka vår handledare, vid Handelshögskolan i Göteborg, Anna Karin Pettersson som under arbetets gång gett oss värdefulla tips och synpunkter och som väglett oss i rätt riktning.

Göteborg, juni 2006

Linda Lavin

Oscar Lundin

Kim Olsson

Sammanfattning

Kandidatuppsats i företagsekonomi, Externredovisning FE6000
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, VT 2006

Författare: Linda Lavin, Oscar Lundin och Kim Olsson

Handledare: Anna Karin Pettersson

Titel / Problemformulering: Ställs det för höga krav på revisorn?

Bakgrund:

I efterdyningarna av nyligen uppdagade redovisningsskandaler som bland andra Enron och Worldcom, har nya revisions- och redovisningsregler uppkommit i syfte att förbättra kontroll av beslutsfattare och information inom företagsvärlden. Det råder dock delade meningar om en ökad reglering verkligen är det bästa tillvägagångssättet för att uppnå detta syfte. Vi finner det uppenbart att kraven på revisorn de senaste åren har ökat och vill undersöka om den ökande regleringen och intressenternas förväntningar medfört att dessa krav blivit för höga.

Syfte:

Syftet med vår uppsats är att beskriva regleringar som gäller för revisionsprofessionen samt att studera några av de förväntningar som finns på revisorn. Därefter ämnar vi undersöka hur de ökande kraven påverkar revisorns vardag och göra en bedömning om kraven är för höga. Slutligen kommer vi att undersöka hur revisorerna och revisionsprofessionen hanterar de ökande kraven samt föra en diskussion om hur dessa kan komma att bemötas i framtiden.

Avgränsningar:

Vi kommer enbart att granska kraven på revisorer i Sverige eftersom det råder olika krav mellan olika länder. Vi kommer heller inte att fördjupa oss i teorier kring förväntningar.

Metod:

Det huvudsakliga materialet i rapporten bygger på primärdata inhämtad genom delvis strukturerade kvalitativa intervjuer med två yrkesverksamma kvalificerade revisorer och tre kvalificerade specialister inom området revision. Vi jämförde sedan de svar vi fick från specialisterna med de svar vi fick från revisorerna och återknöt dessa till uppsatsens referensram för att belysa eventuella skillnader i uppfattning och därmed skapa en grund för slutdiskussionen.

Slutsatser:

Det är tydligt att regleringen på senare tid ökat i takt med komplexiteten i näringslivet som bland annat beror på en ökad globalisering. Vi anser att kraven på den enskilde revisorn är för höga bland annat beroende på att denne nu måste förhålla sig till fler och mer detaljerade regelverk. Vi tycker det är av stor vikt att professionen bemöter de ökande kraven på ett korrekt sätt framöver. Vi tror att det bästa alternativet skulle vara en avstannande reglering.

Förslag till fortsatt forskning:

Vi tror att det hade kunnat vara intressant att utföra en utökad kvantitativ studie inom samma problemområde. Dessutom hade en mer avancerad analys av intressenternas förväntningar på revisionen också varit intressant. Det hade också varit intressant att väva in vad de reviderade företagen anser i en liknande studie.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	5
1.1 BAKGRUND	5
1.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	7
1.3 SYFTE.....	7
1.4 ÄVGRÄNSNINGAR	7
1.5 UPPSATSENS DISPOSITION	8
2 METOD	9
2.1 FÖRUNDERSÖKNING	9
2.2 DATAINSAMLING	9
2.2.1 Primärdata.....	10
2.2.2 Sekundärdata	11
2.3 KÄLLKRITIK.....	11
2.4 METOD FÖR ANALYS.....	11
2.5 METODKRITIK.....	12
2.5.1 Reliabilitet.....	12
2.5.2 Validitet.....	12
3 REFERENSRAM	13
3.1 REVISORNS REGELVERK	13
3.1.1 Specifika revisorspåverkande faktorer.....	14
3.2 FÖRVÄNTNINGAR	18
3.3 TIDIGARE FORSKNING.....	19
3.3.1 Finn Tschudi	19
3.3.2 Michael Power.....	20
3.3.3 Peter Öhman.....	21
4 EMPIRI.....	22
4.1 INTERVJUER MED KVALIFICERADE SPECIALISTER	22
4.1.1 Ökande reglering.....	22
4.1.2 Förväntningar.....	26
4.2 INTERVJUER MED YRKESVERKSAMMA KVALIFICERADE REVISORER.....	28
4.2.1 Ökande reglering.....	28
4.2.2 Förväntningar.....	32
5 ANALYS.....	34
5.1 ÖKANDE REGLERING	34
5.1.1 Specifika revisorspåverkande faktorer.....	35
5.2 FÖRVÄNTNINGAR	37
6 SLUTSATS.....	38
6.1 SLUTDISKUSSION	38
6.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	39
7 KÄLLFÖRTECKNING	40
8 BILAGOR	42
8.1 INTERVJUFRÅGOR TILL KVALIFICERADE SPECIALISTER	42
8.2 INTERVJUFRÅGOR TILL YRKESVERKSAMMA KVALIFICERADE REVISORER.....	43

1 Inledning

I detta kapitel presenteras bakgrunden till varför vi intresserat oss för uppsatsens område. Ett antal olika problemområden belyses vilka slutligen mynnar ut till vår problemformulering. Här klargör vi också uppsatsens syfte och presenterar vilka avgränsningar vi gjort. Kapitlet avslutas med en dispositionsförklaring för att förtydliga hur uppsatsen är uppbyggd.

1.1 Bakgrund

Enligt FAR är revisorns uppgift att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning.¹ Deras mest centrala uppgift kan beskrivas som en kvalitetssäkring av information.²

Revisorns uppgift, som resulterar i en revisionsberättelse, bidrar till samhällsnyttan då den är till gagn för marknaden och dess intressenter vilka litar på att det som står där i sanning avspeglar verkligheten. Det finns dock en viss problematik med detta. På grund av revisionsberättelsens åtskilliga intressentgrupper och att dessa gruppers förväntningar på revisionen skiljer sig åt, är det oundvikligt att intressekonflikter uppstår.³ Revisorn har alltså både förväntningskonflikter att hantera samtidigt som validiteten i deras arbete är en förutsättning för ett fungerande näringsliv och samhälle. Med detta sagt är det naturligt att en sådan ansvarfull profession omges av ett lika ansvarsfullt regelverk. Detta regelverk har sedan födseln efter börskraschen på New York-börsen 1929, då fasta redovisningsregler började formuleras⁴, haft många år på sig att utvecklas och anpassas till omvärlden men dess historia kommer inte att behandlas här. Det är dock viktigt att känna till att de problem som existerar inom revisionsprofessionen idag inte har uppstått av en slump utan är en utveckling som sträcker sig över decennier.⁵

Den engelske professorn Michael Power hävdar att utvecklingen av revisionsprofessionen gått så långt i den industrialiserade västvärlden att vi idag lever i ett revisionssamhälle.⁶ Även om man håller med Power eller ej är det svårt att förneka att behovet att kontrollera beslutsfattare och information inom företagsvärlden idag är mycket stort. I efterdyningarna av nyligen uppdagade redovisningsskandaler som bland andra Enron och Worldcom, har nya revisions- och redovisningsregler uppkommit i syfte att förbättra just denna kontroll. Det råder dock delade meningar om en ökad reglering verkligen är det bästa tillvägagångssättet för att uppnå detta syfte. Sten Jönsson, professor i företagsekonomi, anser att sådana regler skärper krav och bestraffningar men att det är främst den tillfälligt intresserade politikerns lösning på problemet. Enligt Jönsson finns det inte några vägande skäl till ökad reglering av revisorsprofessionen.⁷ Om Sten Jönssons uppfattning är riktig skulle det innebära att det finns befintliga regler som är överflödiga.

¹ *Revision – En praktisk beskrivning*, (Stockholm: FAR Förlag AB, 2005), 11.

² Johansson, Sven-Erik, Einar Häckner och Eva Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, (Stockholm: SNS Förlag, 2005), 11.

³ Nord, Gunnar, Thorell Per, *Intressekonflikter och finansiella marknader*, (Stockholm: Center of Commercial Law, 2006), 162.

⁴ Nord, *Intressekonflikter och finansiella marknader*, 166.

⁵ Nord, *Intressekonflikter och finansiella marknader*, 165.

⁶ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*. 61.

⁷ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*. 166.

Revisions- och redovisningsprofessionen regleras av en mängd olika regler, standarder och praxis. I revisionsprofessionen regelverk ingår bland annat Aktiebolagslagen (ABL), Revisorslagen (RL), Revisorsförordningen och särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden (RN).⁸ Utöver dessa regelverk styrs revisorns arbetsuppgifter av bland annat Revisionsstandard i Sverige (RS), Svensk kod för bolagsstyrning ("Koden") och FAR:s yrkesetiska regler innehållande god revisorssed och god revisionssed. Det har även kommit nya internationella regler i form av IFRS och amerikanska Sarbanes-Oxley Act som har en inverkan på svenska företag och därmed även på svensk revision. Argument för ett omfattande, kontrollerande regelverk är att det krävs en stark reglering av redovisnings- och revisionsbranschen för att förhindra brott. Politiker är ofta av uppfattningen att detta uppnås effektivast genom högre krav på och hårdare straff för de yrkesverksamma.

De som däremot tvivlar på att utökade regelverk är lösningen är vid den meningen att en alltmer komplex omvärld kräver alltmer komplexa lösningar. Det hävdas nämligen vara otillräckligt att försöka möta den växande komplexiteten med ännu mer utvidgade och förfinade regelverk.⁹ Somliga hävdar dessutom att utökade kontroller och krav kan skapa följder där en alltför omfattande informationsspridning belamrar mottagaren så att de blir inkapabla att bearbeta informationen på ett korrekt sätt.¹⁰

Att revisionsbranschen och dess byråer bedrivs affärsmässigt medför att revisorer har ett personligt ekonomiskt ansvar mot den egna byrån. Detta innebär att det även ställs interna krav på revisorn. Sven-Erik Johansson, professor och auktoriserad revisor, beskriver revisorernas situation som en balansgång mellan dessa interna krav och de olika krav som ställs på dem från omvärlden. Han menar att dessa världar befinner sig i ständig förändring och rörelse och att det krävs att revisorsprofessionen måste vid varje tid vara i balans med de båda.¹¹ Det kan då hävdas att omvärldens växande komplexitet, genom bland annat globalisering och snabb teknisk utveckling, problematiserar denna balansgång och medför ytterligare krav på revisionsprofessionen.

Det är uppenbarligen så att i takt med en ökad globalisering och med en ökad komplexitet inom områdena redovisning och revision så tillkommer alltfler regler och standarder. Med ett antal företagsskandaler i USA såväl som i Europa och med en intensifiering av debatten om revisorn som oberoende finner uppsatsförfattarna det säkert att hävda att kraven på revisorerna har ökat. Att ställa krav på en revisor som utför samhällsnytta är en självklarhet men det motiverar inte att dessa krav tar orimliga proportioner. Proportioner som kanske får som konsekvens att de syften som låg bakom bildandet av de nya reglerna aldrig kan uppnås. Bengt Holmqvist är av uppfattningen att det redan ställs för höga krav på en revisor då han i sin artikel i tidningen Balans beskriver revisorernas situation:

"En revisor ska till 110 procent vara oberoende av varje intresse som på minsta sätt kan ha inflytande på hans handlingssätt. En revisor ska känna sin klients verksamhet i grunden och kunna avslöja försök till bedrägerier redan innan tanken härom föds hos den potentielle brottslingen. En revisor ska ha ett etiskt förhållningssätt till sin uppgift och vara besjälad av etiska värden i en sådan grad att han bättre än lagstiftaren kan värdera behovet av

⁸ Revision – En praktisk beskrivning, 107.

⁹ Revision – En praktisk beskrivning, 86.

¹⁰ Power, Michael, *The risk management of everything*, (London: Demos, 2004), 46.

¹¹ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*. 12.

information hos omvärlden och kan agera bättre än vad lagarna kräver. Kort sagt: en revisor ska inte vara av denna världen.”¹²

1.2 Problemformulering

Denna uppsats kommer att behandla konsekvenserna av ökande regler och förväntningar på revisionsprofessionen samt försöka utreda om detta innebär att för höga krav ställs på revisorn.

Eftersom intressenternas preferenser kan variera finns det alltså en mängd olika uppfattningar om vad revisorn förväntas leverera. Det finns samtidigt ett omfattande regelverk som revisorn måste anpassa sitt arbete efter. Detta tror vi kan skapa en svår situation för revisorn och att det kan leda till att för höga krav ställs på dem. Om så är fallet avser vi även diskutera vilka alternativ som finns till lösning.

Detta ligger till grund för huvudfrågan som vi skulle vilja besvara inom ramen för denna uppsats, nämligen:

- *Ställs det för höga krav på revisorn?*

Vi har valt att definiera ordet krav som regleringar i form av standarder och lagar men även som de förväntningar som ställs på revisorn av revisionens olika intressenter.

1.3 Syfte

Syftet med vår uppsats är att beskriva regleringar som gäller för revisionsprofessionen samt att studera några av de förväntningar som finns på revisorn. Därefter ämnar vi undersöka hur de ökande kraven påverkar revisorns vardag och göra en bedömning om kraven är för höga. Slutligen kommer vi att undersöka hur revisorerna och revisionsprofessionen hanterar de ökande kraven samt föra en diskussion om hur dessa kan komma att bemötas i framtiden.

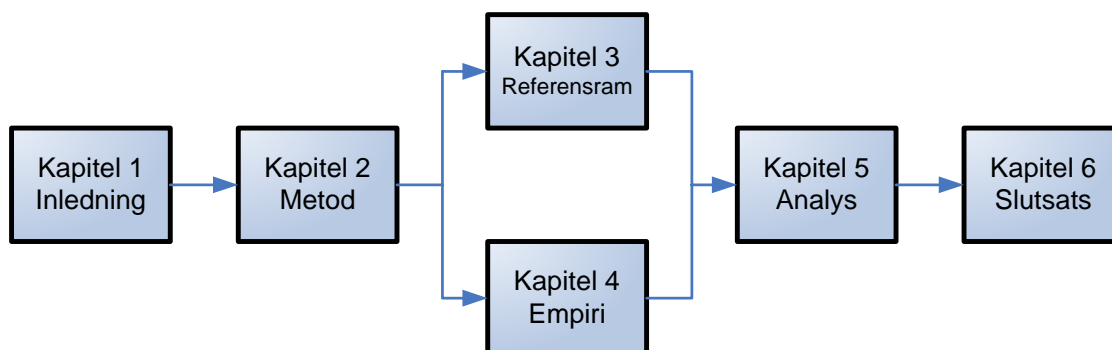
1.4 Avgränsningar

Vår studie kommer enbart att utföras i syfte att granska kraven på revisorer i Sverige eftersom det råder olika krav mellan olika länder.

Vi kommer inte att fördjupa oss i teorier kring förväntningar då vi anser att detta skulle skifta fokus från vad vi verkligen vill belysa i uppsatsen. Förväntningar är subjektiva och därför svåra att fastställa utan en avancerad analys. Vi väljer därför att bara presentera dessa övergripande.

¹² Holmquist, Bengt, ”Revisorn, oberoendet och analysmodellen”, (Balans, nr. 10 2001), 22.

1.5 Uppsatsens disposition



Figur 1: Uppsatsens disposition

- Kapitel 1 Inledningen består av en introduktion till uppsatsen. Här ingår en bakgrund till problemet samt problemformuleringen. Här tas även uppsatsen syfte och avgränsningar upp.
- Kapitel 2 Här beskrivs uppsatsens metod och tillvägagångssätt. Här klargörs de tankegångar vi haft och vilka val som gjordes under arbetets gång.
- Kapitel 3 Här behandlas den teoretiska referensramen. Den består av regelverksbeskrivningar, förväntningar samt tidigare forskning.
- Kapitel 4 Här redovisas resultatet av våra utförda intervjuer.
- Kapitel 5 Detta avsnitt behandlar vår koppling av det tillförskaffade empiriska materialet till tidigare redovisad referensram.
- Kapitel 6 Egna reflektioner och slutsatser tas upp här. Vi ger även förslag till vidare forskning.

2 Metod

I detta kapitel presenteras det tillvägagångssätt vi använt oss av för att skapa denna uppsats. Det inleds med presentationen av vår förundersökning. Därefter visar vi hur vi gått tillväga för att samla in data samt hur vi använt oss av den för att analysera vår problemformulering. Vi presenterar i detta kapitel dessutom kritik mot de källor och metoder vi använt oss av.

För att uppfylla syftet behövde vi använda oss av särskilda verktyg för att samla in information som kunde ligga till grund för referensramen och empiriavsnittet i uppsatsen. Då vårt ämnesval har varit i fokus hos revisorer och framförallt forskare under den senaste tiden finns det mycket skrivet inom området. Vi ville dock inte enbart analysera det som redan skrivits utan även genomföra egna undersökningar för att få fram ett eget resultat. Detta innebär att vår uppsats har både en deskriptiv och en explorativ ansats. Deskriptiv ansats innebär att vi studerat de resultat som forskare redan kommit fram till tidigare medan den explorativa ansatsen innebär att vi genom egna undersökningar tagit fram ny information.¹³

2.1 Förundersökning

För att få en bättre bild av vad en revisor gör satte vi oss in i professionen genom att studera närliggande litteratur och regelverk. Vi studerade bland annat tidigare uppsatser inom ämnet externredovisning och då främst de uppsatser som berörde revisorers arbete och reglering. Vi läste även en del tidskrifter och artiklar inom området. Detta för att vi skulle kunna skapa oss en bild av hur ämnet behandlats tidigare men även för att få en del tips och idéer till vårt uppsatsskrivande. Sökning skedde främst i uppsatsdatabaser genom Internet och på Ekonomiska biblioteket vid Handelshögskolan i Göteborg. Sökord som användes i förstudien var bland andra: revisorns roll, krav på revisorn, förväntningar på revisorn, revisorns regelverk.

För att ge ytterligare djup för vår förståelse ville vi även studera hur en revisors vardag ser ut. Därför gjordes även en intervju med Jan Marton, universitetslektor och Ekonomie doktor vid Handelshögskolan i Göteborg. Jan Marton har tidigare arbetat som revisor under flera år och gav oss en bild av hur en revisors vardag ser ut. Han berättade fritt och övergripande och vid detta tillfälle hade inget strukturerat intervjumaterial tagits fram.

2.2 Datainsamling

Det huvudsakliga materialet i rapporten bygger på primärdata i form av intervjuer med yrkesverksamma kvalificerade revisorer och kvalificerade specialister inom området revision. Sekundärdatan i uppsatsen har främst samlats in genom sökning i diverse litteratur, databaser och hemsidor.

¹³ Patel, Runa och Bo Davidson, *Forskningsmetodikens grunder, Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Andra upplagan (Lund: Studentlitteratur, 1994), 11.

2.2.1 Primärdata

Insamling av primärdata genomfördes genom delvis strukturerade kvalitativa intervjuer med ett antal yrkesverksamma kvalificerade revisorer och kvalificerade specialister inom området revision. Delvis strukturerade intervjuer innebär att man på förhand tar fram ett antal frågor som kommer att ställas till alla respondenter, men att det samtidigt finns utrymme för fri diskussion kring våra frågor och vårt ämne.¹⁴ Kvalitativa intervjuer syftar till att skaffa en djupare kunskap inom området än vid användning av kvantitativa intervjuer.¹⁵ Denna metod valdes för att vi ansåg att respondenterna kunde besitta stora kunskaper som vi inte hade möjlighet att förutse vid framtagandet av intervjufrågorna.

2.2.1.1 Val av respondenter

Vi har genomfört intervjuer med två yrkesverksamma kvalificerade revisorer från olika byråer samt med tre kvalificerade specialister inom området revision. Motivet till att vi valde att intervjua specialister inom området var att vi inspirerats av material från dessa och att genomförandet av intervjuer med dessa specialister kunde leda till att vi fick ett bredare synsätt på vårt ämne. Utöver intervjuer med dessa specialister har vi även utfört intervjuer med två yrkesverksamma kvalificerade revisorer som dagligen arbetar med de krav och förväntningar som vi studerar.

2.2.1.2 Utarbetandet av intervjufrågor

Vid utarbetandet av intervjufrågor utgick vi från den bakgrund och problemformulering vi fastställt i inledningen av uppsatsen. Vi utarbetade frågor kring de olika regelverk som revisorn arbetar efter i dagsläget och om de problem som vi ansåg kunde förekomma kring dessa. Vi tog även fram frågor som berör förväntningar på revisorn från olika intressentgrupper. Med hänsyn till att vi har valt två olika intervjugrupper har även två olika intervjuunderlag tagits fram. Till revisorer verksamma på revisionsbyråer har frågor tagits fram som avser att spegla hur de upplever regelverk och förväntningar och hur dessa påverkar deras vardag. Till de specialister som medverkar i intervjuerna har istället frågor som rör hur de upplever situationen tagits fram och hur deras syn på problemet ser ut. Intervjufrågorna redovisas som bilagor sist i uppsatsen för att ge möjlighet till replikation, dvs. att metoden ska vara möjlig för en utomstående att upprepa och kontrollera.¹⁶

2.2.1.3 Intervjuernas genomförande

Intervjuerna genomfördes av samtliga av uppsatsförfattarna för att alla i gruppen skulle ha möjlighet att tillsammans genomföra analysen och dra gemensamma slutsatser. En av författarna genomförde intervjun och de andra två antecknade. För att ha möjlighet att gå tillbaka och kontrollera och sammanställa intervjumaterialet spelade vi även in intervjuerna då det tilläts av respondenterna. Efter att sammanställningen av intervjumaterialet var klart skickades det ut till respondenterna för att de skulle kunna godkänna materialet men även för att de skulle ges möjligheten att rätta till eventuella feltolkningar som vi kunde ha gjort vid sammanställningen. Intervjuerna med revisorerna genomfördes genom personliga möten då

¹⁴ Patel och Davidson, *Forskningsmetodikens grunder*, 61.

¹⁵ Patel och Davidson, *Forskningsmetodikens grunder*, 99.

¹⁶ Backman Jarl, *Rapporter och uppsatser*, (Lund: Studentlitteratur, 1998), 37.

deras arbetsplats låg i Göteborg. Intervjuerna med specialisterna genomfördes per telefon då samtliga av dem inte var tillgängliga på annat sätt.

2.2.2 Sekundärdata

För att få en djupare förståelse för vårt ämne läste vi in oss på litteratur och vetenskapliga artiklar inom ämnet revision. Den information om revisorns regelverk vi presenterat i referensramen inhämtades från litteratur utgiven av FAR men även genom insamling av information i lagar och förordningar framtagna av Sveriges riksdag och regering. Dessutom utfördes sökning genom Internet och på Ekonomiska biblioteket vid Handelshögskolan i Göteborg. De sökord vi använde oss av vid sökning efter sekundärdata har bland andra varit: revisorns roll, krav på revisorn, förväntningar på revisorn, revisorns regelverk, revisorsnämnden, Revisorslagen, FAR, analysmodellen, skadeståndsansvar, anmälningsplikt, Redovisningsstandard i Sverige, Sarbanes-Oxley Act, IFRS.

Under förstudien till vår uppsats kom vi i kontakt med boken *Uppdrag Revision*¹⁷ som har inspirerat oss mycket i vårt arbete. Några av bokens författare deltog även i ett seminarium kring frågor som boken tar upp och det var på detta seminarium som vi fick kontakt med flera av våra respondenter i uppsatsens empiridel. En del av den tidigare forskningen inom ämnet som vi presenterat i referensramen kommer från denna bok.

2.3 Källkritik

Källkritik handlar om att värdera fakta och bedöma dess trovärdighet.¹⁸ Det är av stor vikt att kritiskt granska de källor man använt sig av i sin undersökning då dessa kan komma att påverka resultatets utfall. De källor som vi använt oss av har i första hand tagits fram av personer verksamma inom området redovisning och revision. Detta leder till att vi inte får någon oberoende persons syn på området vilket kan innebära att en del information kan vara subjektiv. Dock tror vi att det är svårt för en utomstående person, som inte har stor kännedom om redovisning och revision, att ge en objektiv syn på ämnet i sig med hänsyn till komplexiteten inom området. Komplexiteten kan också vara en orsak till att våra källor inte har möjlighet att vara fullständigt uppdaterade vilket kan vara ett problem då det ger oss felaktig eller bristfällig information. Vi har som författare därför försökt ha en så objektiv syn som möjligt på det material vi samlat in i syfte att försöka säkerställa objektiviteten i uppsatsen. Detta är något vi arbetat med vid insamling av såväl primär- som sekundärdata.

2.4 Metod för analys

Vi valde att intervjua respondenter från två olika kategorier; yrkesverksamma kvalificerade revisorer och kvalificerade specialister inom området revision. Detta gjordes med avsikt att kunna jämföra de svar vi fick från specialisterna med de svar vi fick från revisorerna för att se om någon skillnad i uppfattning fanns. Respondenterna fick svara på frågor om två huvudområden; ökande reglering och förväntningar. De svar vi fick från respondenterna presenterades, efter godkännande av respektive respondent, indelat efter vilken kategori av respondent som det rörde sig om. Detta gjordes för att tydliggöra om det fanns några uppenbara likheter eller skillnader inom de olika kategorierna.

¹⁷ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*.

¹⁸ Thurén, Torsten, *Källkritik*, Andra Upplagan (Stockholm: Liber AB, 2005), 9.

Därefter påbörjades analysdelen av uppsatsen där vi valde att knyta samman de två respondentkategoriernas svar och analysera och diskutera kring de likheter och skillnader som fanns. För att göra detta användes referensramen innehållande revisorns regelverk och förväntningar samt tidigare forskning. Vi valde avsiktligt att inte presentera några egna åsikter i detta avsnitt eftersom vi avsåg att analysen skulle leda till de slutsatser som vi presenterade i det avslutande kapitlet av uppsatsen.

2.5 Metodkritik

Under uppsatsarbetets gång ställdes vi som uppsatsförfattare inför ett antal vägval. Vi har flera gånger tagit ställning till huruvida en metod fungerar eller ej samt vilka för- och nackdelar de olika metoderna har. Vi valde utifrån hur väl metoderna uppfyllde de reliabilitets- och validitetsaspekter vi ansåg relevanta för vårt arbete.

2.5.1 Reliabilitet

Metodens reliabilitet innebär mätinstrumentets förmåga att ge tillförlitliga och stabila utslag.¹⁹ Ett sätt att försöka komma fram till detta är att betänka huruvida andra undersökare skulle komma fram till samma resultat om de använt samma metod.

Vi anser att reliabiliteten i den metod vi använt oss av är god då de personer vi har intervjuat har stora kunskaper och erfarenheter inom vårt ämnesval. Alla som intervjuats har dessutom i efterhand fått möjlighet att korrigera det insamlade materialet för att undvika misstolkningar. Vi anser även att eftersom alla författare deltagit i intervjuerna har det lett till en ökad tillförlitlighet då det minskar risken för misstolkningar av det insamlade materialet. Det som kan minska reliabiliteten i uppsatsen är dock att vi endast intervjuat ett fåtal revisorer och specialister inom området vilket kan medföra eventuella tolkningsfel i vår diskussion. Tolkningsfel innebär att vi kommer dra slutsatser utifrån en mindre grupp som vi antar gäller för den större helheten.²⁰ Vi föredrog att genomföra intervjuer genom personliga möten eftersom det skulle leda till att vi fick möjlighet att tolka respondentens kroppsspråk och uttryck. Tyvärr hade vi inte möjlighet att genomföra alla våra intervjuer på detta sätt vilket kan leda till att reliabiliteten minskat något.

2.5.2 Validitet

Med validitet anses mätinstrumentens förmåga att mäta det som man avser att mäta.²¹ Ett sätt att mäta validiteten i intervju svar är att jämföra svar på frågor om fakta med officiella uppgifter eller genom att ställa svaren mot en annan respondents svar för jämförelse.²² Detta är ett tillvägagångssätt som genomsyrat vårt arbete och som framgår i vår beskrivning av hur vi behandlat primärdata i avsnitt 2.2.1 samt i vår metod för analys i avsnitt 2.4. Vi har dessutom arbetat med att förhöja validiteten i vår metod genom framtagandet av intervjufrågor som bygger på vår problemformulering och som syftar till att besvara den frågeställning vi fastställt.

¹⁹ Wiedersheim-Paul, Finn och Torsten Eriksson, *Att utreda, forska och rapportera*, Upplaga 7:1, (Malmö: Liber AB, 2001), 40.

²⁰ Wiedersheim-Paul och Eriksson, *Att utreda, forska och rapportera*, 158.

²¹ Wiedersheim-Paul och Eriksson, *Att utreda, forska och rapportera*, 38.

²² Patel, Runa och Ulla Tebelius, *Grundbok i forskningsmetodik, kvalitativt och kvantitativt*, (Lund: Studentlitteratur, 1987).

3 Referensram

I detta kapitel presenteras inledningsvis den information läsaren behöver för att kunna tillgodogöra sig den analys och slutsats som kommer längre fram i uppsatsen. Först presenteras revisorns regelverk och därefter de förväntningar som finns på revisorn. Kapitlet avslutas med en presentation av tidigare forskning med anknytning till vårt problemområde.

Revisorsnämnden beskriver hur kompetenskraven på en revisor skall fastställas. ”Enligt svensk lag har alla aktiebolag revisionsplikt och revisionen måste utföras av en auktoriserad eller godkänd revisor. I syfte att garantera revisionens kvalitet har lagstiftaren sedan lång tid tillbaka uppställt vissa krav på revisorernas kompetens. Dessa kompetenskrav upprätthålls genom ett system där de personer som utför revisionen först måste godkännas eller auktoriseras som revisorer. Lagstadgad revision av aktiebolag får endast utföras av godkända eller auktoriserade revisorer. Andra revisionspliktiga företag, till exempel ekonomiska föreningar, får utse revisorer som inte uppfyller nu nämnda kvalifikationskrav.²³ Om företaget storleksmässigt överskrider vissa gränsvärden skall dock minst en revisor vara godkänd eller auktoriserad.”²⁴

Enligt FAR är revisorns roll att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning.²⁵ Revisorns uttalande sker i form av en revisionsberättelse. Revisorn ska skaffa sig tillräcklig och ändamålsenlig information för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på.²⁶

Tillsammans med årsredovisning är revisionsberättelsen beslutsunderlag för företagets intressenter. Intressenterna är förutom ägarna även kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, styrelse och företagsledning samt stat och kommun. De olika intressenterna måste kunna lita på den information företaget lämnar om sin ekonomiska situation och på förvaltningen. Det är styrelse och VD som har ansvaret för denna information. Revisorns roll är att kvalitetssäkra informationen.

3.1 Revisorns regelverk

Revisorns arbete regleras genom olika bestämmelser, föreskrifter, stadgar och rekommendationer. De viktigaste bestämmelser som en revisor måste följa är bland andra Aktiebolagslagen (ABL), Revisorslagen (RL), Revisionslagen och Lagen om Ekonomiska föreningar. Föreskrifter från revisorernas tillsynsmyndighet Revisorsnämnden (RN) måste också följas och utöver detta tillkommer ett antal olika stadgar och rekommendationer framtagna av FAR. Revisorn måste inte enbart följa reglering om revision utan även redovisningsmässiga regler såsom Årsredovisningslagen och Bokföringslagen. Nedan görs en kort presentation av några viktiga regler som revisorn påverkas av i sitt arbete.

²³ Revision – En praktisk beskrivning, 125.

²⁴ <http://www.revisorsnamnden.se/inforam.htm>, 2006-04-27.

²⁵ Revision – En praktisk beskrivning, 11.

²⁶ Revision – En praktisk beskrivning, 16.

I Aktiebolagslagen (ABL) framgår att revisorn skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman.²⁷ ABL nämner även att granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.²⁸ Rekommendationer och vägledning av god revisionssed uttalas från revisorernas två intresseorganisationer FAR och Svenska revisorssamfundet (SRS) och överensstämmer i stort med de internationella rekommendationerna som International Federation of Accountants (IFAC) givit ut.²⁹ RN ansvarar för att god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt och använder i stor utsträckning dessa rekommendationer vid olika ställningstagande. God revisionssed handlar dock ytterst om varje revisors samvete, kunskap, erfarenhet, omdöme och noggrannhet och beror helt och hållet på vad som är god praxis bland erfarna revisorer.³⁰

I revisorslagen, som är utfärdad av riksdagen, presenteras bland annat bestämmelser om godkännande och auktorisation av revisorer och deras skyldigheter och om Revisorsnämndens disciplinära åtgärder. I revisorslagen beskrivs hur revisionsverksamheten får utövas. Bland annat finns det här särskilda bestämmelser om hur enskilda näringsidkare, handelsbolag och aktiebolag får bedriva sin revisionsverksamhet. Exempelvis får i handelsbolag eller aktiebolag ingen annan verksamhet utövas än sådan som har naturligt samband med revisionsverksamheten.³¹

En revisor uppbär vissa skyldigheter i sin yrkesutövning. Bland annat måste en revisor iaktta god revisionssed och utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet. God revisionssed är framtaget av FAR och syftar främst på etiska normer som revisorerna måste följa i sitt yrke. God revisionssed gäller inte enbart när revisorn åtar sig ett revisionsuppdrag utan även vid närliggande uppdrag såsom rådgivning och konsultation. Om en revisor inte uppfyller de krav och skyldigheter som ställs på dem kan Revisorsnämnden gå in och varna revisorn eller i synnerligen försvårade fall upphäva revisorns godkännande eller auktorisation.³²

Alla dessa olika regler ingår i det formella regelverk som reglerar revisionsprofessionen och består av lagar, rekommendationer och praxis. Dessa krav omfattar både hur revisorernas praktiska arbete skall gå till men även etiska normer som reglerar situationer där revisorers egna bedömningar avgör om orsaker till regelbrott upptäcks. Att vara revisor innebär alltså inte enbart att följa ett fastställt regelverk utan även att göra etiska bedömningar.

3.1.1 Specifika revisorspåverkande faktorer

Revisorns regelverk förändras med jämna mellanrum och den senaste tiden har inte varit något undantag. Flera omfattande förändringar har de senaste åren påverkat revisionsprofessionen. Vi har valt att presentera några av de nytilkomna faktorer som påverkar revisorn i dess arbete. De faktorer vi har valt att fokusera på är analysmodellen, Revisionsstandard i Sverige, IFRS, anmälningsplikt och Sarbanes-Oxley Act. Vi har dessutom valt att titta på revisorns skadeståndsansvar trots att denna faktor inte är något nytt fenomen i revisionsbranschen utan snarare för att vi finner den särskilt intressant utifrån vår frågeställning kring krav och förväntningar på revisorn.

²⁷ ABL 9 kap. 3 § samt 5 §

²⁸ ABL 9 kap. 3 §

²⁹ <http://www.far.se/info.asp?id=6&choice=info> 2006-05-03

³⁰ <http://www.far.se/faq.asp?id=27> 2006-05-03

³¹ Revisorslagen (2001:883), 10 §.

³² Revisorslagen (2001:883), 32 §

3.1.1.1 Analysmodellen

Intresset för revisorers oberoende har ökat successivt i takt med att fler och fler intresserar sig för att informationen som företag förmedlar genom sin redovisning är korrekt.³³ I revisorslagen som trädde i kraft 2002 finns en metod för att säkerställa att revisionen utförs med opartiskhet och självständighet och att revisorn är objektiv i sina ställningstaganden. Metoden kallas analysmodellen och har sitt ursprung i EG-kommissionens rekommendationer för hur en revisor ska verka oberoende. Enligt analysmodellen ska revisorn inför varje uppdrag eller när det uppkommer situationer i befintliga uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba revisorns förtroende vad gäller opartiskhet, självständighet och objektivitet. Revisorn ska enligt lagen avböja eller avsäga sig uppdraget om följande omständigheter föreligger³⁴:

- Egenintressehot: Detta hot föreligger om revisorn eller någon i revisorns revisionsgrupp har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i verksamheten hos det företag som ska revideras. Detta kan exempelvis gälla om revisorn innehar värdepapper i företaget som ska revideras eller om revisorn erhåller ersättningar i samband med fristående rådgivning som framstår som betydande.
- Självgranskningshot: Med självgranskning avses att revisorn som gör granskningen redan i ett annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som ska granskas. En revisor lämnar ofta upplysningar om gällande regler och rekommendationer vad gäller redovisningen vilket kan ge upphov till självgranskningshot. Ett annat exempel på självgranskningshot föreligger även om revisorn tidigare haft anställning i det företag denne nu ska revidera.
- Partställningshot: Om revisorn eller någon i dess revisionsgrupp har uppträtt till stöd för eller emot det företag som ska revideras vad gäller ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller motsättningar kan ett partställningshot uppstå. Detta gäller dock först om revisorn haft i uppdrag att tala i det reviderade företagets sak.
- Vänskapshot: Med vänskapshot menas att revisorn eller någon i dess revisionsgrupp har nära personliga relationer med företaget som ska revideras. Detta kan leda till att revisorn blir mer välvilligt inställd till företagets intressen. Den personliga relationen kan definieras som mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter. Ett annat exempel på vänskapshot är om revisorn haft uppdrag för det reviderade företaget under en lång följd av år.
- Skrämselhot: Med skrämselhot avses hot och påtryckningar från någon i det reviderade företaget mot revisorn och som är utformade så att denne upplever obehag.
- Generalklausul: Denna klausul innebär att även om något av de fem ovanstående hoten inte är preciserade kan det föreligga hot mot revisorns förtroende som då måste avsäga sig uppdraget. Vad som faller under denna klausul får utvecklingen av god revisorssed utvisa med tiden.

Det är dock inte givet att revisorn måste avsäga sig uppdraget om något av ovanstående hot föreligger. Revisorn kan i det enskilda fallet vidta åtgärder eller om det finns andra omständigheter som gör att revisorn betraktas som opartisk och självständig. Till exempel kan

³³ <http://www.far.se/doc/Analysmodellen3.doc> 2006-05-29.

³⁴ FARs Revisionsbok 2004, (Stockholm: FAR Förlag AB, 2003), 86-89.

revisorn sätta in motåtgärder som leder till att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns oberoende.³⁵

3.1.1.2 Revisionsstandard i Sverige

Den tidigare grundläggande revisionsrekommendationen från FAR, Revisionsprocessen, ersattes fr.o.m. räkenskapsåret 2004 med en ny standard för revision, Revisionsstandard i Sverige, (RS). RS bygger på International Standard for Auditing (ISA) dvs. revisionsstandarder utgivna av den internationella revisorsorganisationen IFAC, med nödvändiga anpassningar och tillägg beroende på svensk lagstiftning. RS är en anpassning till internationell standard som styr innehållet i god revisionsredovisning och innebär främst tydliggörande av gamla tillämpningar, men standarden ställer även en del nya krav på revisioner och revisorn.³⁶

Revisorn ska samla in s.k. "revisionsbevis" och dokumentera förhållanden som ger bevis till stöd för uttalande i revisionsberättelsen.³⁷ Revisorn ska enligt RS ha kunskap om företaget och låta den kunskapen inverka på planering och riskbedömning. Revisorn ska även ha en uppfattning om kontrollsystemet i företaget och inverkan av väsentliga IT-system och rutiner. Vidare ska revisorn ha en uppfattning om lagar och föreskrifter som har inverkan på företagets årsredovisning. Allt detta är sådant som revisorn tidigare beaktat i revisionen, men som nu på ett tydligare sätt måste dokumenteras av revisorn.³⁸

Några andra krav som ställs på revisorn är exempelvis att varje år närvara vid lagerinventering om detta är en väsentlig post och att revisor och kund ska överenskomma om villkoren för revisionsuppdraget. Dessa villkor för revisionen ska enligt RS dokumenteras skriftligt i ett uppdragsbrev.³⁹

3.1.1.3 IFRS

IFRS står för International Financial Reporting Standards och är en samling nya redovisningsstandarder framtagna av International Accounting Standards Board, (IASB). IASB är en oberoende normsättare som utvecklar redovisningsstandarder för länder inom EU.⁴⁰ Från och med den 1 januari 2005 måste alla börsnoterade koncerner inom EU upprätta sin redovisning enligt IFRS.⁴¹ Beslutet om att införa IFRS inom EU togs med hänsyn till att försöka skapa en gemensam marknad för finansiella tjänster och för att detta ska fungera är det en förutsättning att de finansiella rapporterna är jämförbara inom hela EU.⁴²

I Sverige får endast koncerner följa IFRS vid upprättande av redovisningen då det här inte finns någon skattekoppling. Fristående juridiska personer får inte följa IFRS fullständigt med hänsyn till skattekopplingen som finns i Sverige idag, utan hänvisas istället till Rådets

³⁵ FARs Revisionsbok 2004, (Stockholm: FAR Förlag AB, 2003), 89 pkt 10.

³⁶ http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/EY_Focus_1_2004_Utkad_granskning 2006-05-29.

³⁷ <http://www.revisorspoolen.se/revstand.htm>

³⁸ http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/EY_Focus_2004_8_Alla 2006-05-16.

³⁹ <http://www.far.se/pdf/Bakgrund%20uppdragsbrev%20och%20allm%C3%A4nna%20villkor%20nr%2011.pdf> 2006-05-29.

⁴⁰ <http://www.iasb.org/about/index.asp> 2006-05-16.

⁴¹ http://www.skandia.com/se/includes/documentlinks/otherevents/qa_ifrs_sv.pdf 2006-05-16.

⁴² http://www.skandia.com/se/includes/documentlinks/otherevents/qa_ifrs_sv.pdf 2006-05-16.

Rekommendation (RR) 32:05. Man får dock närma sig IFRS för att underlätta redovisningen i koncernen.⁴³

Införandet av IFRS har medfört en del stora förändringar för de koncerner som berörs. Stora förändringar har bland annat skett vid rörelseförvärv där man enligt IFRS 3, i de fall det tidigare varit tillämpligt, inte längre får använda sig av poolningsmetoden. Det ställs enligt IAS 38 högre krav på företaget att särskilja identifierbara immateriella tillgångar från goodwill. Goodwill skrivs dessutom inte längre av utan istället genomförs årliga nedskrivningstest enligt IAS 36. Några av IFRS standarder kräver också att vissa tillgångar och skulder ska värderas till verkligt värde som är baserat bland annat på marknadsvärdet. I tillägg till detta har upplysningskravet kring redovisningen blivit mer omfattande.

För revisorer som arbetar med företag som följer IFRS innebär detta i praktiken vissa förändringar i deras arbete. Först och främst måste revisorerna vara uppdaterade om IFRS och de särskilda regler som de olika standarderna medför. Dessutom har begrepp som nedskrivningstest och verkligt värde medfört att revisorerna måste värdera företagens bedömningar i större utsträckning.

3.1.1.4 Anmälningsplikt

Enligt ABL har revisorn sedan den 1 januari 1999 tvingande anmälningsplikt om denne misstänker att VD eller någon styrelseledamot inom ramen för verksamheten gjort sig skyldig till vissa typer av brott.

Revisorn ska då först och främst rapportera misstankar till styrelsen. Detta gäller bland annat bokföringsbrott, bedrägeri- och försäkringsbrott, brott mot borgenärer och vissa skattebrott. Om styrelsen inom fyra veckor inte har vidtagit åtgärder för att rätta till misstankarna måste revisorn avgå från sitt uppdrag och samtidigt redogöra för sina misstankar till en åklagare.⁴⁴ Det medför i praktiken att styrelsen har fyra veckor på sig att reda ut skadan av det misstänkta brottet innan revisorn måste anmäla företaget.

3.1.1.5 Skadeståndsansvar

I revisionslagen som innehåller bestämmelser om revision står det att en revisor kan bli skadeståndskyldig i det fall revisorn skadar det företag denne arbetar med och måste då ersätta skadan. Detta gäller både om skadan skett uppsåtligen eller av oaktsamhet.⁴⁵ Revisorn kan både bli skadeståndsskyldig gentemot företaget men även mot aktieägare. För att täcka detta skadeståndsansvar måste revisorer, godkända som auktoriserade, vara ansvarsförsäkrade.⁴⁶

3.1.1.6 Sarbanes-Oxley Act

Den 30 juli 2002 infördes en ny federal lag i USA vars huvudsyfte var att återställa investerarens och den aktieköpande allmänhetens förtroende för noterade företag. Lagen som förkortas SOX och står för Sarbanes-Oxley Act skapades efter flera stora företagsskandaler i USA där företag som Enron och Worldcom hör till de mer uppmärksammade. Lagen berör

⁴³ Marton, Jan, "Föreläsning Externredovisning", Handelshögskolan 2005-02-24.

⁴⁴ Aktiebolagslagen (2005:551), 9 kap 42-44 §.

⁴⁵ Revisionslagen (1999:1079), 37 §.

⁴⁶ *Revision – En praktisk beskrivning*, 122.

företag som är noterade vid amerikanska New York Stock Exchange (NYSE)- och NASDAQ-börserna, samt deras amerikanska och utländska dotterbolag. Svenska företag som hamnar i denna kategori är bland andra Volvo, Ericsson, Electrolux och Stora Enso.⁴⁷

Innebörden av SOX-reglerna är flera men störst fokus har lagts på sektion 404, vars regler skall tillgodose att företaget avlämnar en tillförlitlig årsredovisning. Reglerna i sektion 404 täcker in alla processer och system som har inflytande på posterna i resultat- och balansräkningarna i företagets årsredovisning.⁴⁸ På KPMG:s hemsida beskrivs den påverkan lagen har på redovisningsbranschen. Där står bland annat: ”Enligt lagen måste företagsledningen identifiera risker kring den finansiella rapporteringen, besluta hur dessa ska hanteras genom kontroller, dokumentera och testa dessa processer och kontroller samt göra en egen bedömning av hur detta fungerar.”⁴⁹

Vidare beskrivs de konsekvenser som kan drabba en enskild individ om inte reglerna uppfylls. ”Företagsledningens bedömning ska avrapporteras tillsammans med övrig finansiell rapportering. Rapporteringen ska granskas av de externa revisorerna som också ska lämna en egen bedömning av den interna styrningen och kontrollen. Detta innebär ett mycket stort arbete i de flesta fall och med en väldigt tydlig deadline, eftersom bedömningen av den interna kontrollen ska avlämnas samtidigt som övrig rapportering. Konsekvenserna om man inte blir klar i tid eller om man genomför arbetet på fel sätt kan bland annat medföra stränga straff för företagsledningen. Även revisorerna riskerar straff om deras rapportering är felaktig.”⁵⁰

SOX-reglerna innebär alltså en ökad arbetsbelastning för revisorer som granskar företag noterade på amerikanska börser. Hårdare straff och tydligare deadline är två aspekter som tilläggs revisorernas profession där SOX-reglering återfinns.

3.2 Förväntningar

En av revisorns huvudsakliga uppgifter vid revision är att presentera en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen ska tillgodogöra flera intressenters behov. Eftersom intressenternas önskemål och intresse i företaget kan variera finns det ett flertal olika uppfattningar om vad revisorn förväntas leverera och därmed olika förväntningar.

Förväntningar utgörs av det intressenterna uppfattar sig berättigade till att få ut av ett framtida samarbete med ett företag eller en person, i det här fallet en revisor.⁵¹ Intressenterna förväntar sig att revisionen och framtagandet av de finansiella rapporterna ska leda till att revisorn upptäcker såväl avsiktliga som oavsiktliga oegentligheter. Dessutom förväntas revisionen utföras med teknisk kompetens, objektivitet, integritet och oberoende.⁵²

⁴⁷ <http://www.nea.nu/pdf/ag/2006/pb060221SOX.pdf> 2006-05-16.

⁴⁸ <http://www.nea.nu/pdf/ag/2006/pb060221SOX.pdf> 2006-05-16.

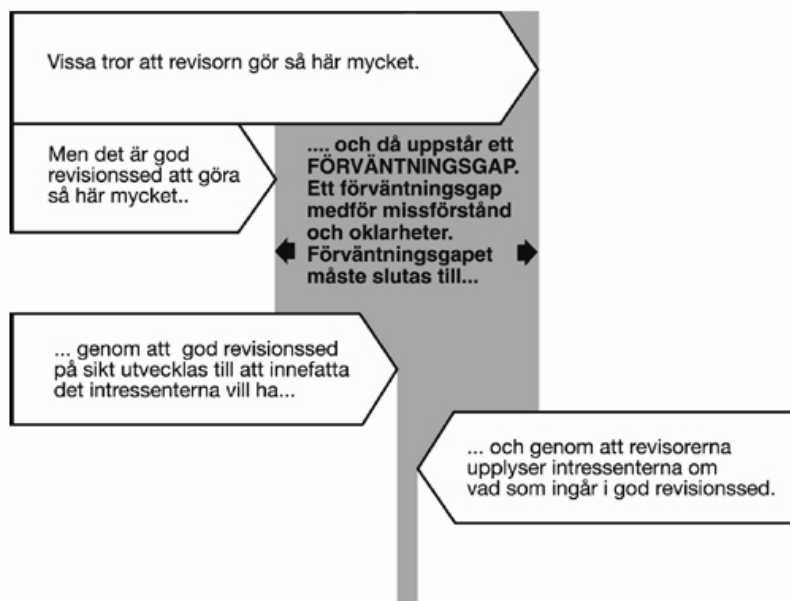
⁴⁹ <http://www.kpmg.se/pages/102101.html> 2006-05-16.

⁵⁰ <http://www.kpmg.se/pages/102101.html> 2006-05-16.

⁵¹ Eklund, Katarina och Tobias Jonsson, (2004), *Förväntningsgapet mellan revisor och klient* (Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet), 12, <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00004053/01/04-05-42D.pdf> 2006-05-16.

⁵² Boynton, William och Walter G. Kell, *Modern Auditing*, Sjätte upplagan, (New York: Wiley, 1996).

Då dessa förväntningar inte tillgodoses till fullo eller överhuvudtaget enligt intressenternas önskemål uppstår ett förväntningsgap. I FAR:s Revisionsbok från 2004 tydliggörs förväntningsgapet med följande illustration:



Figur 2: Förväntningsgapet enligt FAR

3.3 Tidigare forskning

Detta avsnitt kommer att behandla teorier framförda av olika forskare och författare med anknytning till vårt problemområde. Här beskrivs bland annat den påverkan nya regler har på revisionsprofessionen, vilka konsekvenser nya regler kan föra med sig och vad revisorerna själva anser om utökade arbetsuppgifter och bedömningar inom professionen.

3.3.1 Finn Tschudi – *Regler, komplexa situationer och känslor*

Finn Tschudi är professor i psykologi vid Universitetet i Oslo. Han arbetar bland annat med metoder för kartläggning av tankekartor och med metoder för konfliktlösning.⁵³ I sin text ”*Regler, komplexa situationer och känslor*” beskriver Finn Tschudi hur revisorernas prioriteringar i hög grad bestäms av deras tankemönster och hur man balanserar känsla och förnuft när man utför sitt uppdrag.⁵⁴

Tschudi menar att tidigare studier har visat att revisorer ägnar föga tid och uppmärksamhet åt uppgifter revisorerna själva anser som viktiga och högprioriterade. Istället säger han att revisorer har en tendens att prioritera uppgifter i sitt arbete som de betraktar som långt mindre viktiga men där de kan känna sig betydligt tryggare i sin granskningsroll. Detta uppnås genom att hålla sig till en mer formaliserad, detaljriktad och analytisk granskning som de genom sin träning behärskar väl. Tschudi menar att införandet av ytterligare regelverk ibland kan vara kontraproduktivt då de inte är anpassade för en alltmer komplex omvärld. Han skriver:

⁵³ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 211.

⁵⁴ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 80.

”Ett viktigt argument för att begränsa formella regelverk är den ökade komplexiteten i det moderna samhället. Det är nämligen otillräckligt att försöka möta den växande komplexiteten med ännu mer utvidgade och förfinade regelverk.”⁵⁵

Han stödjer sin argumentation på forskningsresultat av bland andra Braithwaite och Perrow vilka visar på att helt regelstyrda system inte är anpassade för att främja användandet av de anställdas förnuft och känslor. Dessa egenskaper är nödvändiga för att klara av processer i komplexa system. Han betonar vikten av att ha personer som vågar ifrågasätta regler och tänka utanför de fastställda ramarna, personer med tillräckligt stor integritet och med gott omdöme nog att våga peka på brister trots ett strikt regelverk och en auktoritär ledning. Han skriver: ”Parallellen med revisorernas arbete i en komplex företagsmiljö är lätt att dra. Följer revisorn regelboken slaviskt utan att vara lyhörd för och beakta signaler från människorna i den granskade miljön är riskerna stora att revisorn inte upptäcker allvarliga misstag och felaktigheter.”⁵⁶

Tschudi redogör för en diskussion förd av Bakan, J⁵⁷ där han framhåller att agerandet från den amerikanska regeringen efter redovisningsskandaler som Enron inte handlar mer än om att visa upp en snygg fasad. Nya lagar som tillkommit efter Enron-skandalen är bland andra Sarbanes-Oxley Act. Bakan hävdar att det ytterst handlar om den alltjämnt tilltagande makten de stora företagen införskaffar sig på regeringsnivå och att detta ligger till grund för att rationalitet och förnuft begränsas i företagsvärlden.⁵⁸ Risken är stor, fortsätter Tschudi, att när socialt ansvar integreras i regelverk så skapas ej utrymme för öppet redovisade helhetsbedömningar och prövning grundad på förnuft och känsla. Han betonar dock värdet av regelböcker och att revisorerna har en god kunskap om dessa men fortsätter; ”Men regelkunskaperna måste balanseras av känsla och förnuft hos revisorerna så att de ser och förstår, när regelverket är otillräckligt eller till och med helt olämpligt.”⁵⁹

3.3.2 Michael Power – *The risk management of everything*

Michael Power är professor vid London School of Economics och författare till boken ”*The risk management of everything*”.⁶⁰ I den tar han upp varför det idag finns ett stort behov av riskhantering och riskstyrning bland företag och myndigheter och vilka konsekvenser styrningen för med sig.

Power hävdar att det finns negativa effekter med den nya och extensiva interna kontroll- och riskhanteringen. Den har lett till ett intensifierat fokus på processer och ansvar inom företag, även på lägre nivåer. Chefer längre ner i företagshierarkin måste nu skapa dokumentation genom olika tekniker i syfte att försvara rationaliteten i sina beslut. När omvärlden sen kräver en syndabock vid eventuella felaktigheter kan svaret på det bli överdrivet defensiva reaktioner från företagets anställda. Dessa defensiva reaktioner kan, enligt Power, visa sig genom så kallad ”*defensive reporting*” vilket innebär att myndigheter eller andra kontrollgrupper blir så belamrade av information att de är inkapabla att bearbeta informationen på ett korrekt sätt.

⁵⁵ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 81.

⁵⁶ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 86.

⁵⁷ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 92.

⁵⁸ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 90.

⁵⁹ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 92.

⁶⁰ Power, *The risk management of everything*.

Power menar att det finns risk för att en sådan effekt kan komma att reducera användbarheten med regelverk och istället fungera som ett skydd för de som skall granskas.⁶¹

En viktig del i Powers resonemang om hur företag kan få ärliga professionella synpunkter och bedömningar från sina anställda är att införa vad han kallar för ”safe havens”. Dessa skall verka som säkra platser för de anställda där deras professionella kreativitet och kompetens skall styra beslutsfattandet. Samtidigt innebär det att om ett felaktigt beslut fattas skall beslutsfattarna ej hållas ansvariga. Nya regelverk som medför en ökad rädsla bland anställda för att hållas ansvarig och kanske riskera att bli stämd upphör då att existera och arbetet kan istället styras av individuellt grundade beslut och professionell kompetens.⁶²

3.3.3 Peter Öhman – Är det viktigare att göra saker rätt än att göra rätt saker?

Peter Öhman är ekonomie licentiat vid Mittuniversitetet i Sundsvall. Öhman beskriver revisorns övergripande uppgift som kvalitetssäkring av redovisningsinformation för att bistå intressenterna och tillhandahålla social och affärsmässig trygghet i samhället.⁶³ I Sverige och i vissa andra länder verkar till stor del revisorsprofessionen i en självreglerande miljö. Professionens företrädare tillåts vara med och utforma spelreglerna. De behöver förvisso rätta sig efter lagar men tolkar dessa för att sedan skapa rekommendationer som ligger till grund för gällande praxis. Enligt Öhman råder det inga tvivel om att revisorsprofessionen lyckats uppnå en viktig och efterfrågad position i samhället och att revisionsmarknaden har fått en oligopolliknande prägel.⁶⁴

Öhman menar att revisionsverksamheten kan delas in i tre grupper; revisionsprofessionen, revisionsbyråer och revisorerna. Revisorerna som ingår i revisionsprofessionen ska ta hänsyn till olika regler och direktiv i samband med att de granskar, bedömer och gör uttalanden. Samtidigt har revisorerna även riktlinjer från den egna byrån som de måste följa och ett personligt och ekonomiskt ansvar för sina uppdrag gentemot sin arbetsgivare.⁶⁵

I en undersökning bedriven av Öhman intervjuades 82 revisorer med hjälp av en etablerad metod för att avbilda tankemönster.⁶⁶ Undersökningen visade bland annat att det finns ett gap mellan vad revisorerna inriktar sitt arbete på och vad de uppfattar vara särskilt viktigt för investerare och övriga intressenter. Information av särskild vikt är oftast mjuk, framtidsorienterad och uppfattas förhållandevis svår att granska och bedöma. Enligt undersökningen visar sig revisorerna vara något konservativa då majoriteten anser att det finns granskningsinsatser som inte görs men som skulle vara till hjälp för investerare och övriga intressenter. Trots detta är de ändå motvilliga att ta sig an dessa. Öhman skriver: ”Framför allt finns det ett kompakt motstånd mot att lämna utökade uttalanden.”⁶⁷

Öhman avslutar med att poängtera att trygghet är ett djupt rotat mänskligt drag och att revisorer trots allt bara är människor. Behovet av att skydda sig själv och motvillighet till bedömningar som kan innebära ett ökat ansvar är inte något unikt för revisorer och att låtsas som någonting annat är inte lösningen på problemet.⁶⁸

⁶¹ Power, *The risk management of everything*, 46.

⁶² Power, *The risk management of everything*, 63.

⁶³ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 62.

⁶⁴ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 64.

⁶⁵ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 63.

⁶⁶ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 67.

⁶⁷ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 70.

⁶⁸ Johansson, Häckner och Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, 77.

4 Empiri

I detta kapitel presenteras en sammanställning av de svar vi fått från våra respondenter. Kapitlet är indelat i två delar där den första delen innehåller en sammanställning av de svar vi fått från de specialister vi intervjuat. Den andra delen är en sammanställning av de svar vi fått från intervjuerna med de verksamma revisorerna.

4.1 Intervjuer med kvalificerade specialister

Einar Häckner är professor i företagsekonomi vid Luleå universitet. Einar startade 2001 ett forskningsprogram om revision och redovisning som sen har följts av flera likartade och det finns nu en etablerad forskning om revision vid Mittuniversitetet. Ett projekt är att kartlägga hur revisorerna själva ser på sin granskning och sina uppgifter och närmare ett hundratal revisorer har intervjuats. Häckner har nu inlett ett nytt projekt där övriga intressenters syn på revisorernas uppgifter granskas i syfte att jämföra dessa två kopplat till det så kallade förväntningsgapet. Även en forskningsundersökning av företag och deras förväntningar pågår just nu. Fler projekt finns med revisions- och redovisningsanknytning vid Mittuniversitetet och bland andra Peter Öhman och Eva Wallerstedt ingår i forskningsgruppen. Intervjun med Einar Häckner ägde rum den 4 maj 2006 och genomfördes via telefon.

Dan Brännström tog sin civilekonomexamen på Handelshögskolan i Göteborg. Han började arbeta på Hagströms Revisionsbyrå 1981 som sedan kom att ingå i Ernst & Young. Han var med och startade ett kontor i Uddevalla 1986 och under åren 1991-1995 var han kontorschef för Ernst & Young i Göteborg. Sedan 2000 har Brännström suttit i FAR:s styrelse och den 1 januari 2004 tillträdde han posten som generalsekreterare i FAR och är det än idag. Intervjun med Dan Brännström ägde rum den 8 maj 2006 och genomfördes via telefon.

Ulf Gometz, född 1930, är adjungerad professor i revisionsrätt sedan 1991 (numera emeritus) samt blev jur. dr. h. c. 1997. Gometz tog ekonomexamen vid Handelshögskolan i Göteborg 1955 och började därefter arbeta i en revisionsbyrå som genom samgåenden blev en del av det som nu är Ernst & Young. Han blev auktoriserad revisor 1959 och har en ca 45 år lång karriär inom revision och revisionsinriktat arbete bakom sig. Bland annat har Gometz varit styrelseledamot (10år) och ordförande (2år) i FAR. Gometz har också varit undersökande revisor för Stockholms Fondbörs i 14-15år och har dessutom arbetat mycket med branschfrågor och utredningar och arbetar fortfarande aktivt med detta. Gometz är ledamot av Riksrevisionens vetenskapliga råd. Intervjun med Ulf Gometz ägde rum den 8 maj 2006 och genomfördes via telefon.

4.1.1 Ökande reglering

Anser du att revisionsbranschen är för hårt reglerad idag?

Häckner och Gometz anser inte att revisionsbranschen är för hårt reglerad lagstiftningsmässigt medan Brännström anser att regleringen för revisionen börjar närma sig gränsen för vad som är för mycket. Brännström anser att det är viktigt att regleringen avstannar så att redan tagna beslut hinner verka, annars finns det risk för en viss utmattningseffekt. Häckner och Gometz anser dock att branschen är väldigt starkt självreglerad vilket Häckner menar att professionens

företrädare, framförallt FAR, varit en drivande motor till. Gometz nämner exempelvis att FAR:s Samlingsvolym idag är ca 3 gånger så tjock som för bara 7-8 år sedan och han tror inte på den utvecklingen. Gometz anser istället att problemet måste angripas utifrån revisorns integritet, självständighet och auktoritet men att dessa egenskaper är svårare att pröva än till exempel ökade utbildningskrav.

Krävs en mindre portion förnuft i revisorns arbete idag än tidigare?

Samtliga av specialisterna är överens om att det inte krävs en mindre portion förnuft idag än tidigare. Både Brännström och Häckner tror snarare att det krävs mer förnuft idag än tidigare. Brännström säger att ju mer komplicerade regler, desto viktigare är det att revisorn använder sitt omdöme, att man vågar fatta beslut och stå för dem. Häckners bestämda uppfattning är att bedömningsaspekten blir allt viktigare, men att detta inte återspeglar sig i vad som händer i revisionsbranschen.

Tror du att ökad reglering medför ökad arbetsbelastning?

Gometz tror inte att det är så, däremot anser han att affärsområdet ökat. Revisionsbyråerna har mer att göra och kan därför tjäna mer pengar. Dels ska en byrå revidera företaget och därefter ska styrelsen göra en utredning om intern kontroll där de behöver andra revisorers expertis vilket innebär att två revisionsbyråer tjänar pengar på företaget.

Häckner och Brännström är överens om att ökad reglering medför ökad arbetsbelastning genom bland annat ökad dokumentation. Brännström menar att revisorerna måste ägna större vikt vid kvalitetssäkring i arbetet och oberoendet måste prövas mer nu än tidigare. Sammantaget blir detta en stor del av revisorns vardag på gott och ont. Häckner poängterar att den ökade bedömningsfaktorn inom några nya regler innebär större insatser från revisorerna.

4.1.1.1 Specifika revisorspåverkande faktorer

Analysmodellen

Vad tycker du om analysmodellen och dess tillämpning?

Har analysmodellen uppfyllt sitt syfte?

Brännström anser att analysmodellen ställer krav på att revisorn förstår sin roll och tar sitt ansvar. Han finner dock revisorsnämndens tuffa tillämpning av analysmodellen oroande. Det visar sig att RN tittar mest på yttre faktorer istället för hur revisorn de facto betett sig. Med detta menar han att om revisorn inte själv uppfattar att dennes oberoende är hotat så kan det vara olämpligt att döma denne grundat på endast yttre faktorer. Enligt Brännström har analysmodellen inte i grunden ändrat vad revisorn får eller inte får göra, men säger också att den är här för att stanna i och med EU:s åttonde bolagsrättsliga direktiv.

Gometz tycker inte om ordet ”analysmodell” och tror att utformningen kan leda till att byråer uppfattar det som en schablon. Gometz berättar att han satt med i utredningen som ledde till den nya Revisorslagen. Det viktiga då var att oberoendet prövades noggrant av revisorn själv vid varje mottaget uppdrag. Genom influenser från Europa kom analysmodellen att få sin nuvarande utformning som en del av en sådan prövning. Gometz anser inte att den uppfyllt sitt syfte.

Enligt Häckner är analysmodellen i stor utsträckning en fråga om kosmetika. Han anser dock inte att analysmodellen varit helt verkningslös, den är istället ett steg i rätt riktning men ett för litet sådant.

Anser du att det finns ett oberoendeproblem?

Häckner anser att det finns ett oberoendeproblem och att oberoendefrågorna ställs på sin spets när det kommer till revisionsbyråernas offertgivning. Gometz menar att en människa inte kan vara oberoende överhuvudtaget och att problemet istället är att de beroenden som finns inte får vara sådana att de påverkar revisorns självständiga bedömning. Brännström anser att det alltid har funnits och alltid kommer att finnas ett oberoendeproblem. Det är främst balansgången mellan revision och rådgivning som revisorn måste hantera.

Tror du att debatten kommer att leda till några konkreta följder?

Gometz tror definitivt att debatten kommer att leda till konkreta följder, men han är osäker på vilka. Häckner är inte lika övertygad som Gometz, men är förhoppningsfull trots en pessimism grundad i att professionen visat sig vara motsträvig. Häckner tror att det finns en stor risk att revisorerna endast väntar på att debatten ska blåsa över så att revisorerna i Sverige genom sitt goda rykte och starka ställning kan fortsätta precis som tidigare.

Gometz och Häckner är överens om att en reglering genom lagstiftning kan vara en lösning då det innebär att revisorerna själva inte har avgörande inflytande. Gometz går ett steg längre och anser att statlig revision skulle kunna vara lösningen. Han har under sin tid som ordförande i FAR arbetat emot detta då han ansåg att självreglering var bättre, eftersom lagstiftningen inte kan följa utvecklingen på samma sätt. På senare decennier har han dock blivit mer tveksam eftersom penningbegäret i branschen blivit så starkt. Penningbegäret i sig är dock inget som har sin grund i revisionsbranschen, men det har definitivt utvecklats i samma riktning även här.

Revisionsstandard i Sverige

Gometz har inte arbetat med nuvarande RS. Häckner tror att revisorerna själva ser det här som en ganska onyttig administrativ börda. Han tror att det innebär en ökad arbetsbelastning och att den anses vara ett nödvändigt ont.

Brännström anser att det är bra att vi har en robust standard med internationell förankring. Att fler länder dessutom går över till en internationell standard gör att revisionen görs på ett enhetligt sätt över landsgränserna. Troligtvis upplever somliga att RS är lite fyrkantig och innehåller lite stelbenta regler, men sammantaget har det varit lätt att införa RS i Sverige. Det tar dock tid innan alla lär sig att jobba på ett nytt sätt. RS infördes i Sverige vid rätt tidpunkt eftersom åttonde direktivet kommer att kräva tillämpning av internationella revisionsstandarder, vilket ger Sverige och några andra länder ett litet försprång.

IFRS

Gometz anser att det behövs normer på detta område och att IFRS på många sätt medfört en god internationell harmonisering, men är inte säker på att IFRS är bra i samtliga ingående delar. Han är bland annat orolig för de verkliga värdena som han tror kan skapa problem vid lågkonjunktur.

Brännström delar Gometz oro i att när högkonjunkturen vänder nedåt kan det bli tufft för företagen eftersom många värden då går ned. IFRS har införts under en högkonjunktur och en bubbla kan möjligtvis uppstå om en kraftig nedgång skulle uppkomma. Brännström tycker också att det är positivt med ett internationellt regelverk på redovisningsområdet men han tror att revisorerna anser att IFRS är komplext och att de undrar över nyttan med regelverket.

Häckner menar att internationaliseringen har inneburit förändringar och att IFRS regler går i riktning mot det som behövs och i linje med hur det är tänkt att redovisning av till exempel goodwill bör ske. Värdering till marknadsvärde har, enligt revisorerna själva, varit den mest dramatiska förändringen. Man kan inte längre stödja sig på gamla värden utan det blir en bedömningsfråga som han tror revisorerna oroar sig för.

Anmälningssplikt

Brännström anser att det är svårt att anmäla någon som man samarbetat med i många år och tycker att det är synd att anmälningssplikten är tvingande. Den har från samhällets sida inneburit ökade förväntningar på revisorn, men han tror att de flesta revisorer dock vant sig vid den. Gometz tycker att anmälningssplikt är bra.

Häckner tror att revisorerna starkt ogillar den då det inte finns någon djupare juridisk utbildning i deras yrkesroll och dessutom kan leda till att det skadar kundrelationen. Häckner tror att revisorerna anser att detta är något skattemyndigheterna kunde ta på sig att sköta.

Skadeståndsansvar

Häckner tror att skadeståndsansvaret i praktiken är ganska bekvämt för revisorerna då de kan välja att exempelvis inte förmedla information på bolagsstämman genom att hänvisa till detta. Detta är enligt Häckner ett problem och en åtgärd skulle kunna vara att företagen frigör revisorn från visst ansvar så att han lättare kan sprida information som gynnar allmänheten och investerare. Även Gometz anser att skadeståndsansvaret inte är bra i nuvarande utformning, men att något liknande måste finnas. Gometz och Häckner är dessutom båda av uppfattningen att man kan diskutera en övre begränsning av skadeståndsansvaret. Gometz nämner att revisorerna arbetat för att utöka revisionsberättelsen på senare tid med anledning av att minska risk för skadeståndprocesser och skadestånd.

Brännström tycker att det är bekymmersamt att det bara är revisorer som har obligatoriska ansvarsförsäkringar. Han säger att det idag ofta inte är någon idé att stämma styrelseledamöter som inte är försäkrade och därmed faller ett för stort ansvar på revisorn. Brännström tycker att rätt balans mellan revisorns och styrelsens ansvar bör uppnås då stämningar mot revisorer ökat i frekvens. Brännström tillägger att FAR agerar för en ny reglering av revisorns ansvar.

Sarbanes-Oxley Act

Brännström tycker att det är viktigt att EU håller emot och inte tar till sig amerikanska lösningar på problem som vi inte har. Han tror inte att kontroll av detaljer minskar risken för redovisningsskandaler. Han menar att SOX innebär alldeles för tuffa regler och straff och det skulle vara negativt om något liknande infördes i Europa och tillägger att EU försöker hålla emot på detta område.

Häckner tror att SOX har fått en önskvärd effekt från lagstiftarnas sida och att ansvar och arbetsbelastning har ökat, men främst för amerikanska revisorer.

Gometz tror inte att SOX uppskattas av revisorer i Sverige eftersom den inte är direkt anpassad till svenskt näringsliv. Dock tror han att revisionsbyråerna välkomnar fler och större affärer.

4.1.2 Förväntningar

Anser du att det finns höga förväntningar på revisorer från revisionens olika intressenter? Vilka konsekvenser tror du det får på revisorn?

Gometz anser att det ska finnas höga förväntningar på revisorn och att revisorerna haft en tendens att förstora att det finns för höga förväntningar på dem. Han anser att problemet är att de olika intressenternas förväntningar skiljer sig åt och att de kan vara svåra att kombinera. Gometz tror att förväntningsgapet kan minskas genom att med hårt arbete beskriva vad som egentligen krävs av revisorerna samtidigt som revisorerna inom rimliga gränser försöker anpassa sig efter de förväntningar som finns.

Brännström anser att förväntningarna på revisorn har ökat eftersom skandaler som till exempel Enron bidragit till att ribban höjts. Brännström instämmer med Gometz om att förväntningarna ska vara höga på en revisor, men han tycker att okunskapen gör att de blir alltför höga. Han tycker på ett sätt att det finns ”onödiga förväntningar” på grund av okunskap om revisorns uppgift och ansvar. På grund av att många tror att revisorn har ansvar för sådant som egentligen faller på styrelsen hamnar ofta revisorn i fokus och riskerar att bli anmäld till Revisorsnämnden trots att det är obefogat.

Häckner tycker inte att det finns för höga förväntningar på revisorn utan snarare att det finns anledning att ha högre förväntningar, inte minst efter de aktuella redovisningsskandalerna. Han tror att revisorerna upplever att de har höga förväntningar på sig och det tar sig uttryck i ett förväntningsgap. Revisorerna hävdar att detta har att göra med att de själva inte varit tillräckligt duktiga med att utbilda mottagarna av deras tjänster och den information de ger ut då de anser att de gör precis vad de skall göra. Häckner ser en tendens till att förväntningsgapet ökar men är osäker på anledningen till det. Han ställer sig dessutom frågande till hur man kan sluta det. Förr fokuserade man på att gå från båda håll men vad revisorerna och framförallt FAR anser idag är att det endast är ett håll som man kan angripa problemet från eftersom han inte tror att revisorerna är intresserade av att få utökade uppgifter eller att minska gapet genom att ta på sig större ansvar.

Tror du att det finns olika starka viljor att tillfredsställa olika intressenter?

Brännström anser inte att revisorn har någon särskild lojalitet till någon intressent. Han anser dock att det är naturligt att revisorn i första hand ser till ägare och kreditgivare som de främsta mottagarna för revisionen och att det är viktigt att komma ihåg att alla intressenter, även själva företaget, vinner på ordning och reda.

Gometz tycker dessvärre att det finns olika starka viljor då det finns ett större intresse för revisorn att tillfredsställa ägare/styrelse eftersom det är dessa intressenter som styr revisorns inkomstnivå.

Vad anser du om tilläggsrevision?

Häckner tycker att tilläggsrevision är ett utmärkt förslag och att det skulle vara frivilligt. Han tror att företagen skulle kunna använda detta för att ge allmänheten en bättre bild av sig själva genom att spendera pengar på att vara öppna för intressenters och allmänhetens skull. Häckner jämför det med exempelvis miljöcertifiering som i dag blivit praxis bland företagen.

Gometz berättar att tilläggsrevisionen inte är något nytt och att det i ABL utöver att revisorn ska granska räkenskaper, årsredovisning och styrelsens förvaltning framgår att bolagsstämman kan bestämma att man vill ha ett utvidgat uppdrag under förutsättning att det inte strider mot lagen. Brännström instämmer i detta men tillägger att "framtidinriktad revision" skapar väldiga bekymmer och ett stort förväntningsgap. Brännström anser att det är problematiskt att uttala sig om framtiden och att det är tillräckligt svårt för revisorn att titta på historiska data som ofta inrymmer bedömningar om framtida händelser. Brännström fortsätter med att han tycker att dagens utformning på revisionsberättelsen är bra och att revisionsberättelser som skiljer sig åt bara skulle leda till förvirring. Gometz tror dock att revisorerna är allmänt positiva till tilläggsrevision då det innebär mer arbete för dem som de kan ta betalt för.

Det uttrycks även att revisorerna i större utsträckning gömmer sig bakom processer och ny reglering av rädsla för ett utökat ansvarstagande. Vad anser du om detta?

Brännström menar att revisorn inte gör det medvetet. Han anser att revisorer ska vara försiktiga vid sina antaganden och att det ändå är lagstiftaren som beslutar om vilka regler som skall gälla.

Hur ser du på att revisorerna förväntas utföra samhällsnytta samtidigt som att byråerna i revisionsbranschen bedrivs affärsmässigt?

Gometz anser att det aldrig går att komma ifrån att revisorerna ska fullgöra sitt uppdrag som en del i en samhällsnytta eftersom det är revisorns uppgift att skapa och upprätthålla förtroende för näringslivet, vilket även är ett samhällsintresse. Gometz tycker att en viss affärsmässighet måste finnas i revisionsbranschen så att revisionsbyråerna kan ha ordning på sin ekonomi och göra ett fullgott arbete. Gometz menar dock att affärsmässigheten måste vara rimlig så att inte samhällsnyttan försvinner i bakgrunden. Han poängterar dessutom att revisorerna riskerar att hamna i beroendesituationer med sina klienter om affärsmässigheten får för stort fokus.

Brännström tycker att det är en svår fråga. Han anser att det är viktigt att revisorn fyller en samhällsfunktion, men det får inte bli en förskjutning i intressentkretsen som gör att trovärdigheten för revisorn som oberoende person kan rubbas. Han tillägger att FAR hela tiden tittar på detta och att det är en svår balansgång eftersom revision skall utföras för alla intressenter på samma gång.

Häckner påpekar att det inte alls var förekommande på 1960-talet. Han menar att kostnaderna för revisionen är mycket svåra att definiera innan den utförs vilket man tog fasta på förr vilket innebär att arvodet bestämdes beroende på vad som krävdes för den aktuella revisionen. Detta praktiseras ej idag av samtliga revisionsbyråer. Häckner hävdar att det är viktigt att definiera både konsultverksamheten i en revisors arbete samt den rena revisionen vilket är problematiskt då det finns konsulttjänster som ligger nära revisionen. Han tror att FAR inte tar

detta i beaktande när de försöker uppskatta hur stort problemet är idag vilket möjligtvis leder till viss underskattning av problemet från deras sida. En åtgärd som Häckner tror skulle kunna vara effektiv är att konsultjobben och revisionen delas mellan revisionsbyråer.

4.2 Intervjuer med yrkesverksamma kvalificerade revisorer

Claes Thimfors har arbetat hos Öhrlings Price Waterhouse Coopers sedan 1981. Han har arbetat inom samma revisionsbyrå i hela sin karriär och började på det som tidigare kallades Öhrlings vilket sedermera blev ÖPWC. Thimfors blev auktoriserad revisor 1986 och blev partner i byrån under mitten av nittiotalet. Han arbetar huvudsakligen med större företag vilka en del är noterade, men även ägarledda mindre företag. Många av de företagen han arbetar med är internationella företag, exempelvis verksamheter i Sverige som ägs utifrån och vice versa. Dessutom jobbar Thimfors med utbildning, bland annat på Handelshögskolan i Göteborg där han ansvarar för ett undervisningstillfälle per termin om revision. Intervjun med Claes Thimfors genomfördes genom ett personligt möte på Thimfors byrå den 8 maj 2006.

Carl-Magnus Kollberg har arbetat som auktoriserad revisor sedan 1981. Han har arbetat med revision sedan 1975 och har bland annat varit verksam inom både Öhrlings och Deloitte. Numera har Kollberg sin egen byrå, KLN Revision, där det finns 24 anställda varav 8 är godkända eller auktoriserade revisorer. Deras klienter är främst små och medelstora företag inom bland annat trading-, automotiv- och tjänsteföretag. Intervjun med Carl-Magnus Kollberg genomfördes genom ett personligt möte på Kollbergs byrå den 10 maj 2006.

4.2.1 Ökande reglering

Anser du att revisionsbranschen är för hårt reglerad idag?

Kollberg anser att det är för mycket handlingar som måste signeras på vägen fram till den färdigställda revisionen. Han är av uppfattningen att det inte går att styra människor i integritetsfrågan genom reglering i form av signering av fler dokument. Han tror att de revisorer som är professionella och sköter sitt arbete på ett korrekt sätt inte behöver all den reglering som finns samtidigt som revisorer som avser att fuska ändå inte går att stoppa hur mycket regler som än införs. Däremot tycker han att det är bra att man samordnar synsätt på värderingsfrågor så att alla arbetar på liknande sätt. Kollberg anser att man kanske i USA, på grund av hård reglering, friar sig själva med hjälp av den och inte utför det revision egentligen handlar om.

Thimfors anser inte att revisionsbranschen är för hårt reglerad som helhet. Han tycker att vissa detaljregler slår lite snett ibland, men att det är något man får ändra över tid så länge det fungerar i allt väsentligt

Hur bemöter ni detta i det vardagliga arbetet?

Thimfors anser att nyreglering är en pågående process. Han berättar att revisorerna oftast får information om vad som är på gång innan de fastställs som regler. Utkast och propositioner skickas ut internt och via FAR med information och dessutom genomförs internutbildning eftersom det är viktigt att känna till vad som gäller. I det dagliga arbetet stöter de också på frågeställningar som de tar itu med efter hand inom byrån och de har även en juristavdelning som kan bistå vid komplicerade juridiska frågor berättar Thimfors.

Enligt Kollberg betyder detta i grunden mer arbete för revisionsbyråerna. Det kan innebära högre revisionskostnader för klienterna utan att de upplever något mervärde samt mycket extrajobb som inte är till någon större nytta, menar han. Dock kan en del dokument uppmärksamma klienten på vad denne är ansvarig för. Att lagstiftarna endast försöker styra revisionen med regler och att de då inte lyckas nå dit de vill tycker Kollberg speglar situationen idag. Han anser att en revisor måste förstå verksamheten och affären i företaget som ska revideras och inte bara kunna förstå vad som står i FAR eller hur en granskningplan fylls i.

Anser du att nya regler på senare tid medfört en ökad arbetsbelastning?

Thimfors anser att arbetsbelastningen har ökat. Han tycker att det har blivit mer att ta hänsyn till samtidigt som att nästan inga äldre regler faller bort. Arbetsbelastningen har accelererat kraftigt under vissa tidpunkter, exempelvis efter Enron m fl. som medförde Sarbanes-Oxley Act har inneburit en mycket stor förändring, berättar han.

Har den ökande regleringen medfört större behov av internutbildning?

Thimfors berättar att internutbildningen har ökat med de den ökade regleringen. Han säger att det är något som måste vävas in tidigt i revisorsutbildningen, redan när man börjar som revisorsassistent. Det tar tid för ny reglering att leda till praxis, vilket givetvis är önskvärt, men det underlättas av att man på byrån delar med sig av erfarenheter till varandra. Kollberg håller med Thimfors i att utbildningsbehovet ökar när nya regler och lagar införs. Hans revisionsbyrå följer IREV:s utbildningsprogram.

Anser du att nya regler på senare tid medfört ett ökat ansvar?

Kollberg anser att revisorerna historiskt tagit ansvar för sitt arbete och att det ansvaret varit befogat men att vissa nya regler låter revisorn ta ansvar för vad företagsledningen gör och underlåter att göra. Han menar att som revisor kan man aldrig ta ansvar för redovisningen i ett företag utan enbart för att granskningen har utförts på ett tillförlitligt sätt.

Thimfors tycker inte att ansvaret i grunden har ökat men att det krävs att revisorn gör mer. Exempelvis har kraven på dokumentation utökats, vilket i sig kan vara ett ökat ansvar, berättar han, men att utkrävandet av ansvar för dålig revision alltid har varit detsamma.

Anser du att det krävs en mindre portion förnuft i revisorns arbete idag än tidigare?

Thimfors tror att det skulle vara förödande om det skulle krävas en mindre portion förnuft av revisorer idag. Han betonar att revisorer måste vara självständiga individer som tänker själva. Han anser att det inte bara går att ha en checklista och bocka av för att göra en bra revision. I slutändan handlar det alltid om bedömningar och då krävs det sunt förnuft, kanske t.o.m. mer idag än tidigare eftersom affärslivet har blivit mer komplext.

Kollberg håller med Thimfors att affärslivet blir mer komplext. Detta innebär att revisorn måste sätta sig in i fler och svårare transaktioner och han tror därför att det krävs mer förnuft hos en revisor idag. Hans ser dock att det kan finnas en risk i att det hela tiden kommer ny reglering. Enligt Kollberg skulle man idag nästan kunna utföra revisionen i ett företag på sitt eget kontor genom att fylla i granskningsprogram utan att ens besöka företaget som man reviderar. Han berättar att det idag är så mycket papper som måste fyllas i och det är på detta

arbete som en revisor får anmärkningar om denne exempelvis glömt kryssa i ett papper. Han tror att detta leder till ett mindre fokus på att revisionen på företaget utförts på ett bra sätt utan fokus hamnar istället mer på att fylla i granskningsprogram.

4.2.1.1 Specifika revisorspåverkande faktorer

Analysmodellen

Hur har implementeringen av analysmodellen varit?

Thimfors berättar att det i början var strikt uppföljning inom byrån på att alla dokumenterade alla uppdragen i analysmodellen och gjorde uppföljning på dessa. Han säger att det inledningsvis fanns tolkningsproblem om vad de olika hoten innebar i det verkliga livet, men menar att idag så har nog merparten av dessa tolkningsfrågor fallit på plats. Han tror att man gör olika omfattande analyser från fall till fall beroende på uppdragets art och att det här krävs bedömningar och sunt förnuft.

Kollberg anser att införandet av analysmodellen var meningslöst. Han ser istället vikten i att en revisor måste ha integritet och våga uttrycka sin mening oavsett om denne är vän eller inte med klienten. Har revisorn inte denna förmåga bör denne inte arbeta som revisor. Han anser att det är en självklarhet om man arbetar som revisor att stå över hot som kan uppstå annars har man valt fel yrke.

Hur arbetar ni med den?

Kollberg berättar att arbetet med analysmodellen är väldigt rutinmässigt. Det görs mest för att det är ett krav och han anser inte att han genom att fylla i analysmodellen kan komma till insikt om hotbilder. Detta borde automatiskt vara klart för revisorn redan innan denne åtar sig ett uppdrag.

Enligt Thimfors dokumenteras analysmodellens obligatoriska moment som ett särskilt granskningssteg i den databas där revisionen dokumenteras. Han säger att den är bland det första en revisor gör, när det är en ny klient och innan revisorn skriver på revisionsberättelsen måste revisorn se över att analysmodellen till fullo beaktats. Thimfors berättar att även här kan man bolla frågor med juristenheten på företaget, och stämma av med kollegor inom byrån vid svårare bedömningsfrågor.

Har analysmodellen medfört en ökad arbetsbelastning?

Thimfors tycker att det är ytterligare ett moment som måste göras i och med analysmodellen men att det i stort sett inte är någon märkbar skillnad i arbetsbelastning än innan analysmodellens införande. Kollberg håller med Thimfors i att arbetsbelastningen endast ökat marginellt. Han berättar att det inte resulterar i mer än några minuters pappersarbete per kund.

Har ni någon gång av sagt er ett uppdrag på grund av den?

Varken Thimfors eller Kollberg har personligen av sagt sig något uppdrag på grund av analysmodellen. Thimfors tillägger dock att han gjort det innan analysmodellen infördes. Han säger även att det några enstaka gånger uppkommit situationer inom byrån då man tackat nej till potentiella klienter och även av sagt sig uppdrag på grund av analysmodellen.

Anser du att analysmodellen uppfyllt sitt syfte?

Thimfors anser att analysmodellen delvis uppfyllt sitt syfte men är osäker på om den gjort det till hundra procent. Han anser dock att den inneburit vissa förbättringar eftersom en revisor måste tänka till innan denne dokumenterar. Kollberg anser dock att analysmodellen är verkningslös och att den inte syftar till att göra revisionen mer säker.

Anser du att det finns ett oberoendeproblem?

Thimfors anser inte att det är något stort problem men att det kan dyka upp flera frågeställningar som man måste ta ställning till. Han tror att det säkert görs saker på olika håll som inte är förenligt med oberoendet och att det därför är en fråga som är viktig att man attackerar.

Kollberg tror att en klok revisor kan hantera oberoendeproblemet. Han anser att om en revisor inte har den integritet som krävs utan känner sig påverkad av olika hot så borde denne inte arbeta som revisor. Kollberg har flera klienter som han haft under flera år där relationen kan beskrivas som vänskaplig men han anser inte att det leder till något problem vid revisionen. Han berättar att det snarare är så att han lär sig mer om sin klient och vad han ska titta efter ju längre han känt personen. Han avslutar med att nämna att revisorn emellertid alltid är beroende av att klienten betalar för utfört arbete.

Revisionsstandard i Sverige

Thimfors anser att RS är bra även om det inte är något nytt på byrån då de över hela världen arbetar med ISA. Han tillägger att det är bra att RS kompletteras med svenska företeelser som exempelvis förvaltningsrevision och är mer detaljrik. Thimfors tycker inte att RS inneburit någon större ökad arbetsbelastning förutom några enstaka steg. Han tycker inte heller att RS medfört något ökat krav på ansvar.

Kollberg anser att det är bra att man tar nya grepp då och då. Dock anser han att det är lite mycket härmning av amerikanska regler. Han anser att regleringen består av mycket ”svammel” och att det är petigt. Han tror att det är nyttigt att gå in i RS men anser inte att det är så stor skillnad från hur det var tidigare och han tror inte att revisionen har förbättrats pga. RS. Kollberg anser att RS inneburit en ökad arbetsbelastning då man måste söka upp information som man inte behövt tidigare och som, enligt honom, inte ger något. Han anser även att det innebär ett ökat ansvar då de måste följa reglerna. Han tillägger att det är enklare att peka på att revisorn brustit när det egentligen är företaget som gjort fel.

IFRS

Thimfors arbetar mycket med IFRS och tycker det är bra att det råder likhet mellan regelverket i olika länder. Han anser att det varit, och är, ett omfattande arbete kring införandet vilket definitivt ökat arbetsbelastningen både för företagen och för revisorn. Han berättar att det är väldigt mycket detaljer kring upplysningar vilket gör det till en tung process, speciellt vid övergången till IFRS då bryggan mellan det gamla och det nya ska fastställas. Detta har lett till att företagen ibland tyckt att det varit besvärligare än vad de räknat med. Thimfors tycker att ansvaret ökat med IFRS eftersom det är ytterligare ett regelverk som revisorn har att bedöma efterlevnaden av.

Kollberg anser att det är för mycket information och att fler upplysningar leder till ökad insyn för konkurrenter. Han anser att det enbart är en härmning av amerikanska regler och att det

blir som en utsmyckning av redovisningen. Enligt Kollberg lurar de nya värderingsreglerna folk om vad tillgångarna är värda. Han tycker också att nedskrivningstestet i den nya goodwillregleringen är verkningslöst och att den tidigare avskrivningsmetoden var betydligt säkrare. Kollberg tillägger att alla företag förr eller senare hamnar i en nedgång och har företaget inte skrivit ner lite i taget har de inte råd att ta smällen när nedgången väl kommer.

Anmälningsplikt

Thimfors tycker att anmälningsplikten är ett väldigt svårt område då det kräver stor juridisk kunskap av revisorn. Han tycker det är knepigt att anmälningsplikten ligger på revisorn och tillägger att revisionsbranschen som helhet var tveksamma till den vid införandet. Thimfors anser att det hade varit jobbigt att konfrontera oegentligheter även utan ansvaret att anmäla brott.

Kollberg är osäker på om han tycker att anmälningsplikten är bra och att det beror på vad det är för brott. Han tycker att det är negativt att revisorn måste avgå om man anmäler ett brott. Om till exempel en VD anmäls och ledningen ersätter honom får ändå inte revisorn vara kvar vilket han tycker är fel. Han anser att det är bättre om företagen är öppna och berättar om saker som de är osäkra på än att de försöker dölja det. Han anser inte att anmälningsplikten har lett till ett ökat ansvar.

Skadeståndsansvar

Thimfors anser att skadeståndsansvar måste finnas hos såväl styrelseledamöter, företagsledning som hos revisor. Han påpekar att revisorerna måste vara försäkrade ifall det skulle komma att utkrävas skadeståndsansvar. Thimfors tillägger att det har varit ett antal processer mot revisorer gällande skadeståndsansvar, men att inga, enligt hans kännedom, har lett till någon fällande dom.

Kollberg tycker att skadeståndsansvaret är ett dåligt sätt att föra över ansvaret till revisorn som ibland inte alls har med saken att göra. Han exemplifierar detta med att om någon upptäcker ett brott så går man ofta efter revisorn och påstår att denne varit ansvarig för att denne inte upptäckt bristen. Kollberg menar att det inte finns någon möjlighet för revisorn att kontrollera allt men eftersom det är de som är försäkrade är det också de som får ta ansvaret. Detta är enligt Kollberg ett felriktat ansvar.

Sarbanes-Oxley Act

Thimfors arbetar med SOX och tycker att den har inneburit mycket arbete, mycket mer än till exempel IFRS, och att den i framtiden kommer att kräva mycket resurser. Han påpekar att det till exempel ställs stora krav på bland annat specialister inom IT-kontroll. Han nämner att det i USA, i vissa fall, lett till fördubblade revisionsarvoden och att det även i Sverige lett till fler arbetstimmar och utökade arvoden. Han tror att SOX kan vara en tillfällig och kraftig reaktion mot redovisningsskandalerna i USA och att den förmodligen kommer att mildras framöver.

Kollberg arbetar inte med SOX, dock arbetar två av hans anställda med den. Enligt honom har SOX inneburit mer arbete med konsultationer på större företag.

4.2.2 Förväntningar

Anser du att det finns för höga förväntningar på revisorer från revisionens olika intressenter?

- Hur påverkar förväntningarna ditt arbete?

- Hur arbetar du med detta i vardagen?

Thimfors tycker allmänt inte att det finns för höga förväntningar på revisorn utan att det är något man alltid haft med sig. Han nämner dock att det finns en del intressenter som tror att revisionen omfattar mer än vad den gör och att branschen försöker råda bot på detta genom att gå ut med information om vad revisionen egentligen innebär. Ett sätt att förklara revisionens innehåll är att informera klienter och intressenter vid revisionen och vid bolagsstämman.

Kollberg tror att revisorerna uppfyller de förväntningar som ställs på dem. Dock tror han att det finns en förväntning från analytiker att revisorer ska uttala sig mer om framtiden än vad som kan förväntas. Han anser att det är enklare att föra över ansvar på någon annan och att omvärlden har utsett revisorn till att ta på sig detta ansvar. Kollberg anser att branschen har varit för svag här och att företrädare för revisorerna har gått med på för höga krav.

Finns det förväntningar som motiverar dig till att göra ett bättre arbete?

Både Thimfors och Kollberg nämner att det ibland förekommer önskemål om att revisorn ska granska någon speciell del i revisionen lite extra och att man då lägger ner lite mer tid på just den uppgiften även om det inte krävs för att bedöma helheten. Kollberg nämner dock att han inte tar hänsyn till önskemål som kommer från intressenter utanför företaget.

Vilka intressenters förväntningar har störst påverkan på dig och ditt arbete?

Här nämner båda revisorerna utan tvekan att aktieägarna är den intressent som har störst påverkan på revisionens arbete. Kollberg nämner även banker, skatteverket och leverantörer.

Finns det någon efterfrågan på tilläggsrevision? Utför ni någon tilläggsrevision?

Både Thimfors och Kollberg säger att det finns efterfrågan på tilläggsrevision och att de utför det om företaget så önskar. Thimfors nämner exempelvis att en del företag vill få sina delårsrapporter granskade eftersom det innebär en slags kvalitetsstämpel. Båda revisorerna nämner även att det händer att man utför rapporter eller kommentarer utanför revisionsberättelsen såsom olika typer av intyg som kan skapa trovärdighet.

Hur ser du på att ni förväntas utföra samhällsnytta samtidigt som att byråerna i revisionsbranschen bedrivs affärsmässigt?

Thimfors ser inte att det finns någon konflikt i det, snarare tvärtom. Byråerna måste kunna erbjuda sin personal bra förutsättningar, såsom goda arbetsvillkor och kompetensutveckling. Dessutom nämner Thimfors att byrån behöver följa med i teknikutvecklingen och utarbeta nya och effektiva revisionsverktyg. Detta kostar pengar och är en av anledningarna till varför det är bra att revisionsbyråerna drivs affärsmässigt.

Kollberg håller med Thimfors om att det inte finns några problem med detta. Han anser att byrån måste utvecklas och ha råd att attrahera duktiga medarbetare. På Kollbergs byrå har man målen att leverera kvalitet, vara lönsam och ha trevligt på jobbet. Kollberg anser inte att revisorerna skall skämmas för att vara lönsamma och gå med vinst men man måste säkerställa kvaliteten på arbetet och ta ansvar för det. Han nämner dock att han är tveksam till om revisorerna verkligen utför samhällsnytta. Hans uppdrag är att se till att klienten redovisar enligt lagstiftningen och säkrar värdet för aktieägarna.

5 Analys

I detta kapitel presenteras en analys av vårt insamlade och sammanställda empirimaterial återknutet till referensramen. Kapitlet är för tydlighetens skull, liksom de två tidigare kapitlen, indelat i två delar där den första delen berör den ökande regleringen i revisionsbranschen och den andra delen berör de förväntningar som finns på revisorn.

5.1 Ökande reglering

Enligt Tschudi är det otillräckligt att försöka möta den växande komplexiteten i näringslivet med ännu mer utvidgade och förfinade regelverk. Respondenterna i vår studie är av olika åsikter och det är tydligt att de vill göra skillnad på de regler som är lagstiftningsmässiga och de som är av självregleringskaraktär. Majoriteten av respondenterna anser inte att revisionsbranschen är för hårt reglerad lagstiftningsmässigt men ställer sig frågande till om utökad reglering verkligen är lösningen på växande komplexitet. En av specialisterna uttrycker att det är viktigt att regleringen avstannar så att redan tagna beslut hinner verka.

Respondenter ur båda grupper anser dessutom att man måste angripa problemet utifrån revisorns integritet. En av revisorerna är av uppfattningen att det inte går att styra människor i integritetsfrågan genom reglering i form av signering av fler dokument. En undersökning bedriven av Öhman visade att det finns ett gap mellan vad revisorerna inriktar sitt arbete på och vad de uppfattar vara särskilt viktigt för investerare och övriga intressenter. Han anser att det är viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker. En av revisorerna menar att det är just detta som håller på att ske i USA där revisorerna friar sig själva med hjälp av den hårda regleringen och inte utför det som revisionen egentligen handlar om.

Majoriteten av respondenterna är överens om att revisorns arbete idag inte kräver mindre förnuft, en del är tvärtom av motsatt åsikt och motiverar det med att ju fler komplicerade regler som tillkommer desto mer förnuft krävs vid exempelvis bedömningsfrågor. Respondenter ur båda grupper anser att bedömningsfrågorna blir allt viktigare, men att det inte avspeglas i vad som händer i revisionsbranschen med ökande detaljreglering. En av revisorerna exemplifierar detta med att man i praktiken skulle kunna utföra revisionen på sitt eget kontor genom att fylla i granskningsprogram utan att ens besöka företaget som ska revideras. Detta speglar även det gap som Öhman nämner där revisorerna inriktar sitt arbete på annat än vad de uppfattar som viktigt för investerare och andra intressenter eftersom det innebär en större personlig risk att uttrycka sig om bedömningar.

Majoriteten av respondenterna är överens om att mer reglering leder till ökad arbetsbelastning bland annat genom större mängd dokumentation och ett ökat behov för internutbildning samtidigt som att nästan inga äldre regler faller bort. Några av respondenterna påpekar dock att arbetsbelastningen på en specifik revisor inte nödvändigtvis ökat, men att affärsområdet kring revision har utvidgats vilket lett till mer arbete och fler nyanställningar. En av revisorerna påpekar också att ökad reglering har medfört ökade revisionsarvodena vilket lett till att vissa av byråns klienter uppvisat missnöje.

5.1.1 Specifika revisorspåverkande faktorer

Analysmodellen

Analysmodellen framtogs i syfte att säkerställa att revisionen utförs med opartiskhet och självständighet och att revisorn är objektiv i sina ställningstaganden. Majoriteten av respondenterna anser att analysmodellen är ett steg i rätt riktning, men att den inte uppfyllt sitt syfte till fullo. Två av respondenterna tycker dessutom inte att analysmodellen har uppfyllt sitt syfte överhuvudtaget. Revisorerna anser att analysmodellen inte medfört mer än en marginellt ökad arbetsbelastning.

Revisorerna anser inte att oberoendeproblemet är särskilt omfattande, men en av revisorerna poängterar att det är viktigt att det attackerar. En av revisorerna anser att revisorn måste ha den integritet som krävs för att stå emot de hot som kan uppstå mot oberoendet, och att man annars inte alls bör arbeta som revisor. Enligt den senare respondenten kan det dessutom vara en fördel att känna personen i det reviderade företaget väl då man lär sig mer om sin klient och vad man ska titta efter. Här finns det dock en konflikt i vad som föreskrivs i analysmodellen om vänskapshot; nära personliga relationer kan leda till att revisorn blir mer välvilligt inställd till företagets intressen.

En av specialisterna anser avslutningsvis att en människa inte kan vara oberoende överhuvudtaget och att problemet är att de beroenden som finns inte får vara sådana att de påverkar revisorns självständiga bedömning. En av revisorerna menar att det alltid finns ett beroende gentemot klienten eftersom det är denne som betalar för det utförda arbetet. En av specialisterna tillägger även att det främst är balansgången mellan revision och rådgivning som är viktig att hantera.

Revisionsstandard i Sverige

RS som infördes 2004 medförde en del nya krav på revisorn som exempelvis att denne varje år måste närvara vid lagerinventeringen om detta utgör en väsentlig post. Dessutom ska villkoren för revisionen nu dokumenteras i ett skriftligt uppdragsbrev.

En av specialisterna tror att revisorerna själva ser det här som en ganska onyttig administrativ börda och att de uppfattar den som en ökning av deras arbetsbelastning. Det råder delade meningar bland revisorerna. En av revisorerna anser att det varit nyttigt för Sverige att gå in i RS, men att den är för detaljrik vilket har medfört ett ökat ansvar. Han berättar att det nu är enklare att peka på brister i revisorns arbete när det egentligen är det reviderade företaget som gjort fel. Power är av motsatt uppfattning och menar att en konsekvens av en mer detaljrik revision kan vara att det istället blir en form av överinformation då revisorer utnyttjar vad han kallar ”*defensive reporting*”, vilket innebär att myndigheter och kontrollgrupper blir så belamrade av information att de inte kan bearbeta den på ett korrekt sätt.

Enligt en av specialisterna är det bra att vi har en standard med internationell förankring eftersom det leder till att revisionen görs på ett enhetligt sätt över landsgränserna. En av revisorerna anser dock att det är lite mycket härmning av amerikanska regler och att det lett till en ökad arbetsbelastning som enligt honom inte fyller något syfte.

IFRS

Den nya redovisningsstandarden IFRS infördes i Sverige fr.o.m. den 1 januari 2005 och omfattar noterade koncerner. Beslutet att införa IFRS togs med hänsyn till att skapa ökad jämförbarhet mellan företag i EU-området.

IFRS medförde en hel del förändringar både vad avser företagens redovisning, men även revisionen. En av specialisterna nämner att han tror att IFRS uppfattas som väldigt komplext av revisorerna och att de förmodligen inte ser nyttan med införandet. Detta bekräftar en av revisorerna som anser att det är väldigt mycket detaljer kring upplysningar, vilket gör det till en tung process. Revisorn tillägger att införandet av IFRS definitivt medfört en ökad arbetsbelastning både för de reviderade företagen och för revisorn.

Majoriteten av respondenterna anser att det är positivt med en internationell harmonisering, dock påpekar två av specialisterna och en av revisorerna att de är oroliga över att IFRS införts under en högkonjunktur då de anser att de nya värderingsprinciperna omfattar en för stor del bedömningar utifrån rådande marknadsförutsättningar. En av specialisterna anser att IFRS regler går i riktning mot hur det är tänkt att redovisning av exempelvis goodwill bör ske medan en av revisorerna är av motsatt uppfattning. Han anser att den tidigare metoden för avskrivning av goodwill var betydligt säkrare då han menar att företag förr eller senare hamnar i en nedgång och om företaget då inte har skrivit ned lite i taget har de inte råd att ta hela nedskrivningen när nedgången väl kommer. Det senare bekräftas även av Öhmans teori om att det finns en motvillighet hos revisorer att göra bedömningar som kan innebära ett ökat ansvar.

Anmälningsplikt

En av specialisterna är övertygad om att revisorerna starkt ogillar anmälningsplikten då de saknar en djupare juridisk utbildning i sin yrkesroll. Detta är något som bekräftas av en av de intervjuade revisorerna då han anser att anmälningsplikten är ett väldigt svårt område eftersom det kräver en stor juridisk kunskap. Revisorn tror att branschen som helhet var tveksam till införandet av anmälningsplikten. En av specialisterna tror att detta beror på att det är svårt att anmäla någon som man i vissa fall samarbetat med i flera år och han tror att det från samhällets sida inneburit ökade förväntningar på revisorn.

Skadeståndsansvar

En av specialisterna tycker att det är bekymmersamt att det bara är revisorerna som har obligatoriska ansvarsförsäkringar. Han menar att det inte är någon idé att stämna styrelseledamöterna då de inte är försäkrade. En av revisorerna håller med om detta och menar att det inte finns någon möjlighet för revisorn att kontrollera allt, men då det är de som är försäkrade är det också de som får ta ansvaret. Detta leder enligt honom till ett felriktat ansvar. Det framkommer i båda respondentgrupperna att skadeståndsansvaret är ett dåligt sätt att föra över ansvaret till revisorn.

Två av specialisterna tycker att det är viktigt att skadeståndsansvaret finns, men de är av uppfattningen att man borde diskutera en övre begränsning för det. De anser att revisorn annars genom att hänvisa till skadeståndsansvaret eventuellt kan ha incitament att undanhålla information som skulle kunna gynna allmänheten och investerarna. En lösning till detta problem är enligt Power att införa så kallade ”safe havens” där arbetet istället kan styras av individuellt grundade beslut och professionell kompetens och där revisorerna ej hålls ansvariga för sina uttalanden.

Sarbanes-Oxley Act

Respondenterna instämmer samtliga i att SOX medfört en kraftig ökning i arbetsbelastning. Två av specialisterna nämner att revisionsbyråerna välkomnar den ökade arbetsbelastningen eftersom det innebär mer arbete och utökade arvoden. En av revisorerna tror att SOX i

framtiden kommer att kräva mycket resurser, men att den kraftiga reaktionen som utlösts av redovisningsskandaler i USA kan vara tillfällig och komma att mildras framöver. En av specialisterna uttrycker dessutom vikten av att EU inte tar till sig amerikanska lösningar på problem som inte finns i Europa. Han menar också att SOX innebär alldeles för tuffa regler och straff som skulle få en negativ effekt om de infördes i Europa.

5.2 Förväntningar

Revisionsberättelsen ska tillgodogöra flera intressenters behov, och då dessa intressenter kan ha olika önskemål och intressen i det reviderade företaget finns det ett flertal olika förväntningar på revisorn. De två revisorerna anser att det idag finns en del intressenter vars förväntningar på revisionen inte överensstämmer med vad som anses vara god revisionssed och att det alltså finns ett förväntningsgap. Enligt FAR ska förväntningsgapet minskas dels genom att god revisionssed på sikt utvecklas till att innefatta det som intressenterna efterfrågar och dels genom att revisorerna upplyser intressenterna om vad som ingår i god revisionssed.

En av specialisterna håller med revisorerna i att det finns felaktiga förväntningar på revisorn på grund av okunskap om deras uppgift och ansvar vilket gör att revisorn grundlöst riskerar att hamna i oönskat fokus. En annan av specialisterna ser en tendens till att förväntningsgapet ökar men tror inte att revisorerna är intresserade av att få utökade uppgifter eller att minska gapet genom att ta på sig ett större ansvar. Dock menar en av revisorerna att branschens företrädare redan har gått med på, vad han anser vara, för högt ställda förväntningar.

En av specialisterna nämner att revisorn eventuellt kan få utökade förväntningar på sig genom att företagen efterfrågar tilläggsrevision i form av en utökad revisionsberättelse. Detta används enligt honom av företagen för att ge en bättre bild av sig själva, som en sorts kvalitetsstämpel likt miljöcertifiering. En annan av specialisterna är negativ till tilläggsrevision i de fall den blir alltför framtidsinriktad. Han menar att det skapar väldiga bekymmer för revisorn och bidrar till att öka förväntningsgapet. Denna åsikt bekräftas också av Öhmans teori, i vilken han menar att revisorerna besitter en ovilja att lämna utökade uttalanden och då framförallt framtidsorienterade sådana.

Båda revisorerna nämner att aktieägarna utan tvekan är den intressent som har störst påverkan på revisorns arbete, medan en av specialisterna anser att det finns ett större intresse för revisorn att tillfredsställa de intressenter som styr revisorns inkomstnivå. Dessutom finns enligt Öhman riktlinjer från den egna byrån att revisorn ska ha ett ekonomiskt ansvar gentemot sin arbetsgivare vilket är ytterligare en förväntning på revisorn. Två av specialisterna nämner att det är en svår balansgång att utföra revisionen så att den möter alla intressenters förväntningar på samma gång. En av specialisterna poängterar också att revisorerna riskerar att hamna i beroendesituationer med sina klienter om affärsmässigheten får för stort fokus. De två revisorerna anser däremot inte att det är något problem att bedriva verksamheten affärsmässigt och samtidigt utföra samhällsnytta. De tycker att det är viktigt att de ska ha råd att attrahera duktiga medarbetare och samtidigt kunna leverera kvalitet.

6 Slutsats

I detta kapitel presenteras våra egna slutsatser utifrån den analys vi tidigare gjort. Slutsatserna presenteras och diskuteras med målet att kunna uppfylla uppsatsens syfte och den problemformulering vi tidigare presenterat. Avslutningsvis presenteras de förslag till vidare forskning som vi tror kan vara intressanta att studera utförligare.

6.1 Slutdiskussion

Vi har beskrivit de regleringar som gäller för revisionsprofessionen samt studerat några av de förväntningar som finns på revisorn. Det är tydligt att regleringen på senare tid ökat i takt med komplexiteten i näringslivet. Den ökande komplexiteten i näringslivet beror bland annat på en ökad globalisering som har lett till att mycket ny reglering kommer från internationella lagstiftare. Vi är av åsikten att många av dessa nya internationella regler anammas i det svenska näringslivet utan att anpassas till svenska förhållanden.

Vi har undersökt hur de ökande kraven påverkar revisorns vardag. Det har framkommit att de ökande reglerna medfört att revisionsbyråernas affärsområde utökats och lett till att de kunnat expandera. Arbetsbelastningen på den enskilde revisorn verkar emellertid inte ha ökat utan snarare är det så att arbetet fördelats på fler revisorer vilket lett till ökade revisionsarvoden för företagen. Däremot har kraven på den enskilde revisorn ökat eftersom denne nu måste förhålla sig till fler och mer detaljerade regelverk.

Vi avser att utifrån det besvara vår problemformulering: *Ställs det för höga krav på revisorn?*

Ja, vi anser att kraven på revisorn är för höga både utifrån ökande reglering och utifrån de förväntningar som finns på revisorn.

Den utökade regleringen av redovisnings- och revisionsprofessionen är en delaktig orsak till varför vi anser att det ställs för höga krav på revisorerna. Det är framförallt vissa av dessa reglers bristfälliga utformning som ligger till grund för detta ställningstagande. Regler som analysmodellen är ”ett steg i rätt riktning” men misslyckas med att uppfylla sitt syfte vilket resulterar i onödiga arbetsuppgifter för revisorn. Skadeståndsansvaret är väsentligt och dess närvaro i professionen är nödvändig men dagens utformning av den tillåter att ett obefogat fokus hamnar på revisorn som kan få stå till svars för andras oegentligheter. Nyttillkomna redovisningsregler som IFRS och SOX har fört med sig internationellt gemensamma regleringar och vi anser att det är positivt med en sådan internationell harmonisering. Vår undersökning visar dock att dessa regler inte är anpassade till svenska förhållanden och att de ibland syftar till att lösa problem som inte återfinns i Sverige.

Vi anser även att omfattningen på de förväntningar som vilar på revisorn stärker vår uppfattning om att det ställs för höga krav på revisorn. Vi är övertygade om att förväntningsgapet beror på okunskap om revisorns arbetsuppgifter bland revisionens intressenter. I samband med den ökande komplexiteten i näringslivet samt införandet av regler som IFRS kommer bedömningsaspekten att öka inom både redovisnings- och revisionsbranschen. Detta tror vi kommer att innebära att förväntningsgapet kommer att öka ytterligare om inte försök görs att upplysa intressenterna om revisorernas verkliga

arbetsuppgifter. De byråinterna förväntningarna som ställs på revisorn och de ökande bedömningsaspekterna i deras profession anser vi ställer orimligt höga förväntningar på revisorn. Detta, menar vi, ger stöd åt vår argumentation att för höga krav ställs på revisorn.

Vi anser att det ställs för höga krav på revisorn eftersom vi tror att kraven på dem kan vara lägre. Vi är alltså av uppfattningen att, trots sänkta krav, kommer kvalitén på det som produceras av revisorerna ändå att förbli oförändrad. Detta kräver istället att professionen bemöter de ökande kraven på ett korrekt sätt framöver. Vi tror att regleringens fortsatta utveckling kan ta sig två olika uttryck förutsatt att näringslivets komplexitet är fortsatt ökande:

- **Avstannande reglering** kan leda till att revisionen inte följer med i utvecklingen. Detta kan leda till att förväntningsgapet ökar eftersom intressenterna förväntar sig att revisorn skall kunna hantera denna ökande komplexitet.
- **Fortsatt ökande reglering** kan leda till att man inte hinner utvärdera tidigare införda regler för att se vilka effekter de egentligen har på revisionen. Detta kan innebära att befintliga regler inte fyller sitt syfte och istället ställer onödiga krav på revisorn samt medför ökade kostnader för det reviderade företaget.

Vilket av dessa uttryck som är att föredra är ett komplicerat ställningstagande som vi anser att revisionsbranschen förr eller senare kommer att behöva ta itu med.

Ett motiv till ökande reglering är att man vill undvika framtida redovisningsskandaler. Vi tror dock inte att så är fallet utan att en revisor fortfarande har möjlighet att utföra oegentligheter trots ökande reglering om denne önskar att göra så. Vi är övertygade om att integriteten är revisorns viktigaste egenskap och vi tror inte att ökande reglering kan styra denna.

Vi tror därför att det bästa alternativet skulle vara en avstannande reglering. Detta skulle enligt våra antaganden medföra ett ökande förväntningsgap vilket vi anser är ett mindre problem än de problem som det andra alternativet, en fortsatt ökande reglering, skulle medföra utifrån revisorns perspektiv. Vi är av den uppfattningen att en effektiv informationsspridning om revisorers verkliga arbetsuppgifter kan få ett växande förväntningsgap att avstanna och att detta är en relativt enkel lösning på problemet. De problem som uppstår av en ökande reglering tror vi vara svårare att finna lösningar till.

6.2 Förslag till vidare forskning

Efter avslutad uppsats anser vi att det naturligaste steget för fortsatt forskning skulle vara att undersöka huruvida revisionsprofessionen bör öka eller avstanna regleringen och vilka konsekvenser detta skulle medföra. Det kunde dessutom vara intressant att undersöka omfattningen på kraven som ställs på revisorerna genom en utökad kvantitativ studie. Detta kanske hade medfört ett annorlunda resultat än det vi fått fram. En mer avancerad analys av intressenternas förväntningar på revisionen tror vi också skulle kunna resultera i en bättre studie huruvida kraven är för höga eller ej. Flera av våra respondenter anser att revisorns integritet är revisorns viktigaste egenskap, men de ställer sig frågande till hur den ska kunna mätas. En sådan studie hade säkerligen varit av stort intresse för branschen. Slutligen hade vi tyckt att det vore intressant att på något sätt väva in vad de reviderade företagen anser i en liknande studie. Exempelvis att studera hur de upplever nyttan med de ökade kraven på revisorn kontra en eventuell ökning av revisionsarvodet.

7 Källförteckning

I detta kapitel presenteras de källor vi använt oss av för att samla in data till vår uppsats. Kapitlet är indelat i kategorier efter vilket slag av litteratur eller källa som använts.

Böcker

Backman, Jarl, *Rapporter och uppsatser*, Lund: Studentlitteratur, 1998

Boynton, William och Walter G. Kell, *Modern Auditing*, sjätte upplagan, New York: Wiley, 1996

FAR:s Revisionsbok 2004, Stockholm: FAR Förlag AB, 2003

Johansson, Sven-Erik, Einar Häckner och Eva Wallerstedt, *Uppdrag Revision*, Stockholm: SNS Förlag, 2005

Nord, Gunnar, Thorell Per, *Intressekonflikter och finansiella marknader*, Stockholm: Center of Commercial Law, 2006

Patel, Runa och Bo Davidson, *Forskningsmetodikens grunder, Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, andra upplagan, Lund: Studentlitteratur, 1994

Patel, Runa och Ulla Tebelius, *Grundbok i forskningsmetodik, kvalitativt och kvantitativt*, Lund: Studentlitteratur, 1987

Power, Michael, *The risk management of everything*, London: Demos, 2004

Revision – En praktisk beskrivning, Stockholm: FAR Förlag AB, 2005

Thurén, Torsten, *Källkritik*, Andra Upplagan Stockholm: Liber AB, 2005

Wiedersheim-Paul, Finn och Torsten Eriksson, *Att utreda, forska och rapportera*, upplaga 7:1, Malmö: Liber AB, 2001

Lagar och förordningar

Aktiebolagslagen

Revisorslagen

Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov

Revisionslagen

Artiklar

Holmquist, Bengt, ”Revisorn, oberoendet och analysmodellen”, *Balans*, nr. 10, 2001

Internetsidor

Revisorsnämndens hemsida	www.revisorsnamnden.se
FAR:s hemsida	www.far.se
Ernst & Youngs hemsida	www.ey.com
Revisorspoolens hemsida	www.revisorspoolen.se
IASBs hemsida	www.iasb.org
Skandias hemsida	www.skandia.com
Nätverket för elektroniska affärers hemsida	www.nea.nu
KPMGs hemsida	www.kpmg.se

Studentuppsatser

Eklund, Katarina och Tobias Jonsson, *Förväntningsgapet mellan revisor och klient*, (Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Magisteruppsats, 2004)

Intervjuer

- Intervju med Einar Häckner 2006-05-04
- Intervju med Claes Thimfors 2006-05-08
- Intervju med Dan Brännström 2006-05-08
- Intervju med Ulf Gometz 2006-05-08
- Intervju med Carl-Magnus Kollberg 2006-05-10

Övrigt

Marton, Jan, "Föreläsning Externredovisning", Handelshögskolan 2005-02-24

8 Bilagor

I detta kapitel presenteras de intervjumallar vi haft som underlag när vi intervjuat våra respondenter.

8.1 Intervjufrågor till kvalificerade specialister

Introduktion

- Vem är du?
- Var arbetar du?
- Vilken är din titel?
- Hur länge har du haft din titel?
- Hur länge har du arbetat inom ämnet revision? (Utveckla...)

Ökande reglering

Vi undersöker utifrån ökande reglering för revisionsbranschen hur specialister och revisorer uppfattar situationen.

- Anser du att revisionsbranschen är för hårt reglerad idag? (*Lösning?*)
- Krävs en mindre portion förnuft i revisorns arbete idag än tidigare?
- Tror du att ökad reglering medför ökad arbetsbelastning?

Specifika revisorspåverkande faktorer

Det råder sen några år tillbaka en omfattande debatt om oberoende i branschen. Vissa anser att revisorsprofessionen för tillfället avvaktar i frågan i hopp om att debatten ska "blåsa över". Analysmodellen är ett relativt nytt försök att hantera problem med oberoendet.

- Anser du att det finns ett oberoendeproblem?
- Vad tycker du om analysmodellen och dess tillämpning?
- Anser du att analysmodellen uppfyllt sitt syfte?
- Tror du att debatten kommer att leda till några konkreta följder?

Om några specifika revisorsuppgifter och revisorsrelaterade aktiviteter:

- Kan du säga något om ### och hur den påverkat revisorsprofessionen?
- Hur tror du revisorerna upplever ###?
- Revisionsstandard i Sverige, RS
- IFRS
- Anmälningsskyldighet
- Skadeståndsansvar
- Sarbanes-Oxley Act

Förväntningar

Det finns idag många intressenter till en revisionsberättelse och det finns förväntningar från flera håll på revisorerna som utför dem.

- Anser du att det finns höga förväntningar på revisorer från revisionens olika intressenter? (*Om Nej se fråga 5 om Ja se nedan*)
- Vilka konsekvenser tror du det får på revisorn?
- Tror du att det finns olika starka viljor att tillfredsställa olika intressenter?

Peter Öhman pratade på Handelshögskolans debatt kring boken *Uppdrag revision* tidigare i år om att eventuellt införa tilläggsrevision för företag (eller dess intressenter) som önskar detta? Han skriver samtidigt att ”*Ju mindre revisorerna behöver ... uttala sig om i revisionsberättelsen, desto bättre upplever de att det är*”.

- Vad anser du om tilläggsrevision?
- Det uttrycks även att revisorerna i större utsträckning gömmer sig bakom processer och ny reglering av rädsla för ett utökat ansvarstagande. Vad anser du om detta?

Hur ser du på att revisorerna förväntas utföra samhällsnytta samtidigt som att byråerna i revisionsbranschen bedrivs affärsmässigt? (*Förslag på lösning?*)

8.2 Intervjufrågor till yrkesverksamma kvalificerade revisorer

Introduktion

- Vem är du?
- Var arbetar du?
- Vilken är din titel?
- Hur länge har du haft din titel?
- Hur länge har du arbetat inom revision? (*Utveckla...*)

Ökande reglering

Vi undersöker utifrån ökande reglering för revisionsbranschen hur specialister och revisorer uppfattar situationen.

- Anser du att revisionsbranschen är för hårt reglerad idag? (*Om Nej se fråga 2 om Ja se nedan*)
- Hur bemöter ni detta i det vardagliga arbetet? (*Komplikationer?*)
- Anser du att nya regler på senare tid medfört en ökad arbetsbelastning? (*Jämför då och nu*)
- Har den ökande regleringen medfört större behov av internutbildning?
- Anser du att nya regler på senare tid medfört ett ökat ansvar?
- Anser du att det krävs en mindre portion förnuft i revisorns arbete idag än tidigare?

Specifika revisorspåverkande faktorer

Det råder sen några år tillbaka en omfattande debatt om oberoende i branschen.

- Anser du att det finns ett oberoendeproblem?
- Hur har implementeringen av analysmodellen varit?
- Hur arbetar ni med den? (*Rutiner?*)
- Har analysmodellen medfört en ökad arbetsbelastning? (*dokumentation etc.*)
- Har ni någon gång av sagt er ett uppdrag på grund av den?
- Anser du att analysmodellen uppfyllt sitt syfte?

Angående specifika revisorsuppgifter:

- Arbetar du med ###?
- Vad anser du om ###? (Alternativ?)
- Hur har implementeringen av ### varit?
- Har ### medfört en ökad arbetsbelastning? (dokumentation etc.)
- Upplever du att ### medfört krav på ökat ansvar?
- Hur har era kunder bemött ###?
- Revisionsstandard i Sverige, RS
- IFRS
- Anmälningsplikt
- Skadeståndsansvar
- Sarbanes-Oxley Act (*Framtida anpassning till Sverige?*)

Förväntningar

Det finns idag många intressenter till en revisionsberättelse och det finns förväntningar från flera håll på revisorerna som utför dem.

- Anser du att det finns för höga förväntningar på revisorer från revisionens olika intressenter?
- Hur påverkar förväntningarna ditt arbete?
- Hur arbetar du med detta i vardagen?
- Finns det förväntningar som motiverar dig till att göra ett bättre arbete?
- Vilka intressenters förväntningar har störst påverkan på dig och ditt arbete?

Finns det någon efterfrågan på tilläggsrevision? Utför ni någon tilläggsrevision? (*Någon dokumentation utöver revisionsberättelsen?*)

Hur ser du på att ni förväntas utföra samhällsnytta samtidigt som att byråerna i revisionsbranschen bedrivs affärsmässigt? (*Förslag på lösning?*)