



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# En efterfrågestyrd revision

- Behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag utifrån revisorns perspektiv

Kandidatuppsats i företagsekonomi  
Externredovisning, 15 hp  
Vårterminen 2017

Författare: Axel Gillmert  
Henrik Persson

Handledare: Marita Blomkvist  
Josefin Andersson Sols

## FÖRORD

Man brukar säga att tiden går fort när man har roligt och vi kan inte göra annat än att instämma. Efter tio mycket lärorika, intressanta och stundtals intensiva veckor av uppsatsskrivande, är det nu hög tid att tacka alla som gjort denna uppsats möjlig.

Vi vill först och främst tacka alla åtta revisorer som har tagit sig tid att delta i undersökningen, trots att den oturligt nog sammanföll med branschens högsäsong. Utan er hade denna uppsats inte gått att genomföra.

Vi vill även tacka våra handledare Marita Blomkvist och Josefin Andersson Sols samt seminariegruppen som har bistått med goda råd och konstruktiv feedback genom hela uppsatsprocessen.

Slutligen vill vi även tacka varandra för ett fantastiskt samarbete, stort engagemang och kämpaglöd från början till slut. Det är med stolthet och ett hopp om att kunna lämna ett kunskapsbidrag till revisionsbranschen och forskare inom samma fält, som vi nu lämnar ifrån oss vår uppsats.

Göteborg - 29 maj 2017

---

Axel Gillmert

---

Henrik Persson

## ABSTRACT

**Bachelor thesis in Business Administration, School of Business, Economics and Law at the University of Gothenburg, Financial Accounting, Spring term 2017.**

**Authors:** Axel Gillmert and Henrik Persson.

**Supervisors:** Marita Blomkvist and Josefin Andersson Sols.

**Title:** A demand-driven audit - The need for customized auditing standards for audits of smaller companies.

**Background and problem:** Auditors have expressed that the International Standards on Auditing (ISA) have become too extensive, complex and ineffective when auditing smaller companies. This problem has been acknowledged through a proposition regarding a new auditing standard for the Nordic countries that is customized specifically for smaller companies. The review statements indicate that the need for a Nordic auditing standard is varied. However, what has been interesting to investigate further in this study, is whether there is a more general need for a set of customized auditing standards for the category of smaller companies, as well as how this need is expressed and differs between auditing firms of different sizes.

**Aim:** The aim of this study is to understand how the need for customized auditing standards for smaller companies expresses itself, as well as to understand the underlying driving forces.

**Methodology:** This is a qualitative study which is based on an abductive research approach. In order to answer the specified research questions, the authors conducted eight qualitative and semi structured interviews with authorized auditors from both smaller and larger auditing firms in the city of Gothenburg, Sweden.

**Results and conclusion:** The results of the study show that it is the auditor's role as an advisor that adds value to smaller companies. With this in mind, it is clear that the interviewed auditors request a set of customized auditing standards for this category of smaller companies that better accommodates for the auditor's role as an advisor. This is a need which a majority of the interviewed auditors claim they have. However, the results show that the need is greater among auditors from larger auditing firms, not least the Big Four. The main driving force behind this need, is that the workload associated with documenting the audit is too extensive in relation to smaller companies. Consequently, the audit also becomes too expensive. An alternative solution to the problems associated with audits of smaller companies, would be to further raise the threshold for mandatory audits. This solution was presented by a majority of the interviewees.

**Suggestions regarding further research:** Since the current audit methodology (which ISA entailed) has been questioned internationally, it would be both interesting and relevant to conduct a study like this one in an international context where the International Standards on Auditing apply (for example in the Nordic countries). In addition, it would also be interesting to study how a new set of customized auditing standards for smaller companies should be designed from a legal perspective. A future study could also address how digitalization has affected the auditing process.

**Key words:** audits of smaller companies, customized auditing standards, customized ISA, demand-driven audit, threshold for mandatory audits.

## SAMMANFATTNING

**Kandidatuppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Externredovisning VT 2017.**

**Författare:** Axel Gillmert och Henrik Persson.

**Handledare:** Marita Blomkvist och Josefin Andersson Sols.

**Titel:** En efterfrågestyrd revision - Behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag utifrån revisorns perspektiv.

**Bakgrund och problem:** Revisorer har uttryckt att det nuvarande revisionsregelverket (ISA) har blivit alltför omfattande, komplext och otympligt vid revision av mindre företag. Detta har bland annat uppmärksammats genom ett förslag om en nordisk standard som är anpassad för denna grupp av företag. Remissvaren visar att behovet av en nordisk standard är varierat. Vad som däremot har varit intressant att undersöka vidare i denna studie, är huruvida det finns ett mer generellt behov av anpassade revisionsstandarder för mindre företag samt hur detta i så fall tar sig i uttryck och skiljer sig mellan revisionsbyråer av olika storlekar.

**Syfte:** Att utifrån revisorernas perspektiv förstå hur behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag tar sig i uttryck, samt att förstå de bakomliggande drivkrafterna.

**Metod:** Detta är en kvalitativ studie som tagit sin utgångspunkt i en abduktiv forskningsansats. För att kunna besvara uppsatsens frågeställningar genomfördes åtta kvalitativa och semistrukturerade intervjuer med auktoriserade revisorer på både mindre och större byråer i Göteborg.

**Empiri och slutsatser:** Studien visar att rådgivning tillför mervärde för de mindre företagen. Mot bakgrund av detta, efterfrågar de intervjuade revisorerna anpassade standarder för revision som bättre tar hänsyn till revisorns roll som rådgivare i denna grupp av mindre företag. Detta är ett behov som en majoritet av de intervjuade revisorerna säger sig ha, men som är störst bland revisorer på de större byråerna, inte minst Big Four. Den främsta drivkraften bakom detta behov är att dokumentationen upplevs som för omfattande i relation till de mindre företagen, vilket i förlängningen leder till att revisionskostnaden blir för stor. En alternativ lösning till den upplevda problematiken gällande revision av mindre företag är att höja gränsvärdena för revisionsplikt, vilket presenteras av en majoritet av respondenterna.

**Förslag till fortsatt forskning:** Eftersom den revisionsmetodik som ISA medför har ifrågasatts internationellt, hade det varit både intressant och relevant att genomföra en studie likt denna i en internationell kontext där ISA är gällande (däribland i Norden). Därtill vore det intressant att undersöka hur anpassade revisionsstandarder för de mindre företagen skulle kunna utformas utifrån ett lagtekniskt perspektiv. En framtida studie som närmare behandlar digitaliseringens inverkan på revisionsprocessen skulle också vara av intresse.

**Nyckelord:** revision av mindre företag, anpassade revisionsstandarder, anpassad ISA, efterfrågestyrd revision, gränsvärden för revisionsplikt.

## FÖRKORTNINGAR

FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
ISA	International Standards on Auditing
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
NRF	Nordiska Revisorsförbundet
EU	Europeiska Unionen
Big Four	De just nu fyra största revisionsbyråerna i världen: Deloitte, EY, KPMG och PwC
RS	Revisionsstandard i Sverige, aktuell mellan åren 2004-2011

## DEFINITIONER

### Gränsvärden för större och mindre företag i Sverige

I Sverige är det årsredovisningslagens (ÅRL, SFS 1995:1554) första kapitel (3§) som reglerar vad som avses med "större" respektive "mindre" företag. I svensk juridik särskiljs inte segmentet av medelstora företag, utan ett företag räknas antingen som större eller mindre. Om ett företag inte uppfyller kriterierna för att räknas som "större", är det per definition att betrakta som "mindre".

Enligt årsredovisningslagen är ett företag att anse som större om det:

1. Har överlåtbara värdepapper som handlas på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller
2. Uppfyller minst två av tre följande kriterier för vart och ett av de senaste två räkenskapsåren:
  - a) Medelantalet anställda överstiger 50
  - b) Balansomslutningen överstiger 40 miljoner kronor
  - c) Nettoomsättningen överstiger 80 miljoner kronor

### Gränsvärden för revisionsplikt

I Svensk juridik återfinns i aktiebolagslagens nionde kapitel (1§) en huvudregel som säger att aktiebolag skall ha minst en revisor (ABL, SFS 2005:551). Därtill avskaffades revisionsplikten för privata aktiebolag genom ett beslut från regeringen (2008); ett beslut som berör företag vilka underskrider två av tre följande gränsvärden under något av de två senaste räkenskapsåren:

1. 3 anställda
2. 3 miljoner kronor i nettoomsättning
3. 1,5 miljoner kronor i balansomslutning

Genom direktivet 2013/34/EU från Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, får små företag undantas från revision förutsatt att de på balansdagen underskrider två av tre följande kriterier:

1. 50 anställda under räkenskapsåret
2. 8 miljoner euro i nettoomsättning
3. 4 miljoner euro i balansomslutning

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>FÖRORD</b> .....	<b>I</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>II</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>III</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>IV</b>
<b>DEFINITIONER</b> .....	<b>V</b>
<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 BAKGRUND.....	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION .....	2
1.3 PROBLEMFÖRMULERING .....	4
1.4 SYFTE.....	4
1.5 DISPOSITION .....	4
<b>2. REFERENSRAM</b> .....	<b>5</b>
2.1 REVISION .....	5
2.1.1 Vad är revision? .....	5
2.1.2 Revisionskvalitet.....	5
2.1.3 Normgivare och regelverk.....	6
2.2 REVISIONSPROCESSEN .....	7
2.3 PROFESSIONELLT OMDÖME.....	10
2.4 REVISIONSTEORI .....	10
2.4.1 Revision som försäkrans .....	11
2.4.2 Revision som förbättring .....	12
2.4.3 Revision som försäkring .....	12
2.5 SAMMANFATTNING .....	12
<b>3. METOD</b> .....	<b>14</b>
3.1 FORSKNINGSSTRATEGI OCH ANSATS .....	14
3.2 STUDIENS GENOMFÖRANDE.....	14
3.2.1 Undersökningsgrupp och urval.....	14
3.2.2 Utformning av intervjufrågor.....	15
3.2.3 Insamling av data.....	17
3.2.4 Litteratursökning.....	17
3.2.5 Analysmodell .....	18
3.3 ETIK.....	18
3.4 STUDIENS TILLFÖRLITLIGHET .....	19
3.5 METODDISKUSSION .....	20
<b>4. EMPIRI</b> .....	<b>22</b>
4.1 PRESENTATION AV RESPONDENTER .....	22
4.2 ÖVERGRIPANDE SYNSÄTT GÄLLANDE REVISION .....	23
4.2.1 Revisor A till C - Mindre revisionsbyråer .....	23
4.2.2 Revisor D till H - Större revisionsbyråer .....	25
4.3 NORMGIVARE OCH REGELVERK: ISA .....	29
4.3.1 Revisor A till C - Mindre revisionsbyråer .....	29
4.3.2 Revisor D till H - Större revisionsbyråer .....	32

4.4 REVISIONSPROCESSEN .....	35
4.4.1 Revisor A till C - Mindre revisionsbyråer .....	35
4.4.2 Revisor D till H - Större revisionsbyråer .....	37
<b>5. ANALYS.....</b>	<b>41</b>
<b>6. SLUTSATS.....</b>	<b>47</b>
6.1 STUDIENS SLUTSATSER.....	47
6.2 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING .....	48
<b>REFERENSLISTA .....</b>	<b>49</b>

## **BILAGOR**

**Bilaga 1.** Intervjuguide - Revisor A-G

**Bilaga 2.** Intervjuguide - Revisor H

## **FIGUR- OCH TABELLFÖRTECKNING**

<b>Figur 1.</b> Studiens disposition .....	4
<b>Figur 2.</b> Egen bearbetning av referensram.....	13
<b>Figur 3.</b> Utformning av intervjuguide.....	16
<b>Figur 4.</b> Analysmodell .....	18
<b>Tabell 1.</b> ISA-standarder .....	7
<b>Tabell 2.</b> Presentation av respondenter.....	22



# 1. INLEDNING

---

*Detta avsnitt berör den debatterande problembilden gällande revision av mindre företag och de meningsskiljaktigheter som råder bland olika intressegrupper. Därefter följer en problemdiskussion som sedan mynnar ut i en problemformulering och uppsatsens frågeställningar. Slutligen presenteras även uppsatsen syfte och fortsatta disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

I kölvattnet av de globala finanskriser som vid ett flertal tillfällen skakat världens alla hörn, har blickarna i allt större utsträckning riktats mot revisorerna eftersom det är denna samling yrkesutövare vars uppdrag är att ingående granska företagen (Aktiebolagslag, SFS 2005:551; Emilsson & Engerstedt, 2016; Francis, 2004). För att återfå investerarnas förtroende efter finanskriser och företagsskandaler lagstiftas nya regler som begränsar risken för att historien upprepas (Committees Committee on Legal Affairs, 2014; Emilsson & Engerstedt, 2016). Den senaste EU-lagstiftningen för revision som infördes till följd av finanskrisen 2008, utgör ett konkret exempel och medförde bland annat en begränsning av revisionsbyråernas konsulttjänster gentemot de företag av allmänt intresse (banker, noterade företag, vissa försäkringsbolag etcetera) som de reviderar (Europaparlamentet och rådets direktiv, 537/2014/EU; 2014/56/EU).

Revision fyller en viktig funktion i samhället för att säkerställa att den finansiella information som företagen lämnar till sina intressenter rimligen avspeglar verksamheten (Carrington, 2014; Francis, 2004; IAASB, 2016; Iredahl, 2017). I en artikel i Dagens Industri (2017), skriver Dan Brännström (Generalsekreterare i FAR) och Eva Håkansson (Generaldirektör för Ekobrottsmyndigheten) att kraven på aktiebolag successivt har lättats under de senaste åren, vilket i sin tur har lett till att bolagsformen allt oftare används som verktyg för ekonomisk brottslighet. Denna negativa utveckling kan enligt Brännström och Håkansson (2017) bland annat kopplas till att revisionsplikten avskaffades för de allra minsta företagen under 2010, vilket har resulterat i att årsredovisningarnas kvalitet har försämrats. Motivet till avskaffandet av revisionsplikten för de allra minsta företagen var att minska företagets administrativa kostnader, menar Riksrevisionen (2017). Genom regeländringen får företagen själva välja att köpa de tjänster som de anser sig behöva. Även om revision kan ses som en rent administrativ kostnad, finns det en nytta med att den genomförs, menar Scott (2016). Detta eftersom företagsledare kan få en objektiv uppfattning av företaget samt råd inför framtiden. I praktiken är det efter regeländringen knappt 20% av de nystartade aktiebolagen som frivilligt väljer revision (Brännström & Håkansson, 2017). För att sätta detta i perspektiv, så utgjordes 97% av alla företag i Sverige 2015, av företag med färre än tio anställda (Statistiska centralbyrån [SCB], 2017).

När det gäller avskaffandet av revisionsplikten går meningarna isär. Branschorganisationen för redovisnings- och lönekonsulter, SRF konsulternas förbund, delar den problematik som beskrivs av Brännström och Håkansson (2017), men menar samtidigt att en återinförd revisionsplikt för de minsta företagen inte skulle vara lösningen på problemet (Carlson & Sigbladh, 2017). Detta eftersom revision i grunden inte syftar till att vara ett verktyg mot ekonomisk brottslighet, utan

främst till att vara ägarens kontroll av verksamhetens förvaltning. Då majoriteten av de allra minsta företagen ofta ägs och drivs av samma person(er), blir detta syfte inte aktuellt eftersom ägaren saknar motiv att påkalla en revision av företaget, menar Carlson och Sigbladh (2017). Därtill argumenterar Svenskt Näringsliv för att gränsvärdena för revisionsplikt<sup>1</sup> borde höjas så att de ligger mer i linje med EU-rätten (Bildstein-Hagberg & Norberg, 2017).

Riksrevisionen (2017) lyfter fram att effekterna av avskaffandet av revisionsplikten för de allra minsta företagen är outforskade. Collis, Jarvis och Skerratt (2004) argumenterar för att det finns en nytta med revision av mindre företag, eftersom deras studie (i Storbritannien) visade att denna grupp av företag i stor utsträckning frivilligt skulle välja att ha detta. Därtill tyder användandet av gränsvärden för frivillig revision på att det finns ett samband mellan kostnad och nytta av revision och bolagsstorlek (Collis *et al*, 2004).

I dagsläget är det den internationella standardsamlingen för revision (ISA) som styr hur revisionsprocessen ska gå till och vilket slutresultat som skall uppnås (Carrington, 2014). Mot bakgrund av att internationell revisionsreglering tidigare var fragmenterad och skiljde sig åt mellan länder (Stamp & Moonitz, 1979), fyllde ISA således ett harmoniserande syfte (Carrington, 2014). Men eftersom dessa standarder är globala och tillämpas på alla typer av företag, oavsett storlek, har det under senare år uppkommit en debatt om huruvida ISA verkligen är att föredra vid revision av mindre företag (Ekman, 2012; Emilsson & Engerstedt, 2016; Federation of European Accountants, 2011). De argument som lyfts fram i debatten, är bland annat att det nuvarande ISA-regelverket på senare år har blivit för komplext, omfattande och otympligt i relation till denna grupp av mindre företag (Emilsson & Engerstedt, 2016; Federation of European Accountants, 2011; Lennartsson, 2015; Murray, 2012).

## 1.2 Problemdiskussion

Ekman (2012) betonar att ISA-regelverket inte är anpassat efter de behov som de mindre företagen har. Ekman (2012) menar att regelverket har skapats efter de multinationella storbolagens förutsättningar och att likheterna mellan att utföra en revision i sådana företag jämfört med i mindre ägarledda företag, är nästintill obefintliga. Detta medför i sin tur flera negativa konsekvenser, inte minst att revisorns professionella omdöme har fått ge plats åt ytterligare och mer omfattande formalia, samt att revisionen som sådan riskerar att sluta efterfrågas av ägarledda företag. Resonemanget utvecklas även i en studie som genomfördes av Knechel (2013). Författaren har genom observationer, bland annat kommit fram till att revisionsstandarder bör undvika att avskräcka revisorn från att använda sitt professionella omdöme. Därtill bör revisionsstandarder inte begränsa den potentiella efterfrågan av alternativa nivåer av försäkran som tillför ekonomisk nytta, eller leda till en överdriven standardisering av rutiner samt av hur revisionen tekniskt skall utföras.

Ekman (2012) är tydlig med att branschen överlag har ett mycket stort ansvar när det gäller att följa de regelverk som antagits (det vill säga ISA), men poängterar samtidigt att avskaffandet av revisionsplikten för de minsta företagen i kombination med en möjlig framtida höjning av gräns-

---

<sup>1</sup> Se definition i separat avsnitt.

värdena för lagstadgad revision, medför att branschen måste bli mer flexibel när det gäller att tillgodose marknads behov. Vidare tror Ekman (2012) inte att förenklade standarder för revision av mindre företag skulle leda till att efterfrågan minskar, snarare tvärtom, då företagsledare i mindre företag ofta nyttjar revisorn som rådgivare. Ekman (2012) menar således att revision och revisionsnära rådgivning kompletterar varandra som "förtroendeskapare" för revisionen i denna grupp av mindre företag, samt att rådgivningen skulle bli lidande om ett allt större fokus enbart läggs på det tekniska utförandet av revisionen.

*En anpassad revision för mindre företag, som ger utrymme för balans mellan revision och revisionsnära rådgivning, efterfrågas eftersom den skapar både förtroende, mervärde och kvalitet.*

- Lars Ekman (2012, s. 43)  
Godkänd revisor

Enligt Federation of European Accountants (2011) har många revisorer även ifrågasatt huruvida ISA har lett till ett "checkliste-orienterat" förhållningssätt till revision då standarden kräver omfattande dokumentation gällande vad revisorn gjort respektive inte gjort; något som därmed underminerar revisorns professionella omdöme. Federation of European Accountants (2011) avvisar detta påstående eftersom de menar att den dokumentation som skall utföras enligt ISA 230<sup>2</sup> kan anpassas efter den aktuella revisionen och regelverkets ramar. Vidare hänvisar organisationen till att ISA 200 inte kräver att en ISA-standard som bedöms vara irrelevant för den aktuella revisionen, nödvändigtvis måste appliceras.

Därtill anser IFAC att ISA är designat för revision av företag i alla storlekar och att dess design möjliggör en proportionell applicering efter just företagets storlek och komplexitet (IFAC, 2012; The Accountant, 2008). Dessutom förespråkas ett enhetligt regelverk för revision då det säkerställer att all revision görs utifrån samma högkvalitativa standarder. Istället för särskilda revisionsstandarder som är anpassade efter mindre företag, ger IFAC:s kommitté för små och medelstora företag (Small and Medium Practices Committee) ut guider för hur ISA-standarder kan anpassas efter små- och medelstora företag (SMP Committee, 2011a; 2011b). Även Murray (2012) ställer sig kritisk till anpassade standarder för revision av små och medelstora företag, och menar på att sådana standarder inte är relevanta eller efterfrågade i Nya Zeelands kontext. Författaren motiverar detta med att de höga gränsvärdena för revision gör att företagen självmant anlitar en revisor vid behov. Därtill lyfter Murray (2012) fram att alternativa nivåer av försäkran generellt erbjuds till en lägre kostnad i Nya Zeeland.

För att adressera den problematik som tas upp av yrkesutövare gällande revision av mindre företag, har Nordiska Revisorsförbundet arbetat fram ett förslag till en nordisk standard för revision i mindre företag, benämnd "Standard for Audits of Small Entities" (Brännström, 2015). Detta förslag bygger på ISA som har anpassats till mindre företags "förväntningar, förutsättningar och behov" (Brännström, 2015). Denna standard är av betydligt mindre omfattning då den innehåller 20 sidor, jämfört med ISA:s närmare 800 sidor (Carrington, 2014; Lennartsson, 2015). Tanken med förslaget om den nya standarden är att revisorns uppdrag skall vara tydligt, men att revisorn sedan skall vara fri att bedöma hur detta uppdrag bäst genomförs (Lennartsson, 2015).

<sup>2</sup> Se avsnitt 2.1.3 Normgivare och regelverk för mer information om ISA.

Under år 2015 gavs allmänheten möjlighet att uttala sig om förslaget gällande den Nordiska standarden, genom att skicka in remissvar till FAR och motsvarande revisorsföreningar i Norden som är medlemmar i NRF (Brännström, 2015). Remissvar mottogs från bland annat kreditgivare, revisionsbyråer, privatpersoner, svenska myndigheter och IAASB. Mångfalden av svar visar att engagemanget i frågan är stort, men att behovet av den Nordiska standarden är varierat, inte minst bland revisionsbyråerna (Lennartsson, 2016). De fyra största byråerna (Big Four) och Revisorsnämnden valde att avstyrka förslaget medan de mindre byråerna var positiva överlag.

### 1.3 Problemformulering

Remissvaren visar att behovet av den Nordiska standarden är varierat (Lennartsson, 2016). Vad som däremot är intressant att undersöka vidare är huruvida det finns ett mer generellt behov av anpassade revisionsstandarder för mindre företag och hur detta i så fall tar sig i uttryck. Detta kunskapsgap tycks således utgöra ett problem som behöver lösas för att anpassade revisionsstandarder för mindre företag skall kunna skräddarsys efter de behov som revisorerna har, undvika att leda till de problem som bland annat beskrivs av Knechel (2013) och därmed få verklig genomslagskraft i branschen. Uppsatsen ämnar därför besvara följande frågeställningar;

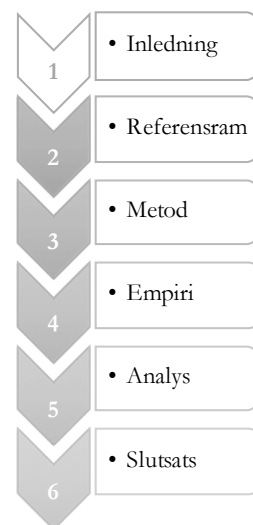
- ❖ Hur tar sig behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag i uttryck utifrån revisorernas perspektiv och vilka är drivkrafterna bakom detta?
- ❖ Skiljer sig behovet av sådana standarder mellan mindre och större revisionsbyråer?

### 1.4 Syfte

Syftet med denna studie är att utifrån revisorernas perspektiv förstå hur behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag tar sig i uttryck, samt att förstå de bakomliggande drivkrafterna.

### 1.5 Disposition

Studiens disposition illustreras av figuren till höger. Först introducerades ämnet och den debatt som förts gällande revision av mindre företag, vilken sedan mynnade ut i uppsatsens problemformulering och syfte. Därefter följer uppsatsens referensram och metod. I den förstnämnda presenteras relevant litteratur och referenser som på olika sätt hjälper författarna att förstå det som observeras. I den sistnämnda presenteras den forskningsstrategi och ansats som uppsatsen tar sin utgångspunkt i, samt en genomgång av studiens genomförande. Därefter följer en reflektion gällande uppsatsens trovärdighet, etik och metodik. Den data som samlades in i samband med undersökningen återfinns i uppsatsens empiri-avsnitt som utgör grunden för analysen, vilken följer därefter. Slutligen presenteras de slutsatser som författarna kommit fram till; slutsatser som besvarar uppsatsens frågeställningar och möjliggör att syftet kan uppfyllas.



Figur 1. Studiens disposition

## 2. REFERENSRAM

---

*I detta avsnitt presenteras uppsatsens referensram. Författarna belyser vad revision är, vad som avses med revisionskvalitet och går igenom de normgivare och regelverk som reglerar revisionen. Därtill sker en genomgång av revisionsprocessen, professionellt omdöme samt syftet med revision ur olika perspektiv, vilka presenteras under revisionsteori. I respektive område knyter författarna även an till tidigare studier. Slutligen sammanfattas referensramen genom författarnas egna bearbetning.*

---

### 2.1 Revision

#### 2.1.1 Vad är revision?

Revision innebär att planera, granska, bedöma och uttala sig om ett företags årsredovisning, bokföring och förvaltning, vilket görs med en professionellt skeptisk inställning<sup>3</sup> av en revisor (FAR, 2005). Denna oberoende granskning utgör länken mellan företaget och dess intressenter och är nödvändig för att skapa trygghet för dessa (FAR, 2005). Detta sker genom att revisionen kvalitetssäkrar och ger trovärdighet åt den finansiella information som ett företag lämnar (FAR, 2005; Knechel, Niemi & Sundgren, 2008). Företagets intressenter utgörs bland annat av ägare, kreditgivare, myndigheter och leverantörer (FAR, 2005). Revision har också en viktig betydelse internt för företagen som granskas eftersom denna får praktiskt hjälp med att identifiera och åtgärda eventuella problem (Scott, 2016).

Revisionens värde ligger i att “granskningen sker på ett oberoende och professionellt sätt”, vilket skulle kunna äventyras genom att revisorn bistår med rådgivningstjänster (Svanström, 2008, s.9). Den dubbla roll som revisorn har, är dels som granskare, men även som rådgivare (Svanström, 2008). Att revisorn har dubbla roller upplevs ibland som problematiskt eftersom revisorn riskerar att bli ekonomiskt beroende av sitt klientel om denne bistår med rådgivningsuppdrag, vilka sägs vara mer lukrativa än revisionsuppdragen (Reynolds, Deis & Francis, 2004). Denna intressekonflikt kan vara tydligt märkbar i mindre företag där revisorn och dennes kunder ofta har en närmare relation, vilket gör att revisorn har en större ovilja att ifrågasätta kundernas redovisning (Kinney, Palmrose & Scholz, 2004; Svanström, 2008). Något som är viktigt att poängtera är att revisorn lämnar råd och förslag till förbättringar under revisionen, vilket benämns “revisionsnära rådgivning” (alternativt revisionsrådgivning) och inkluderas i revisionsuppdraget (Revisorslag, SFS 2001:883; Svanström, 2008).

#### 2.1.2 Revisionskvalitet

Vid en första anblick kan begreppet “revisionskvalitet” förefalla relativt okomplicerat, men enligt IAASB<sup>4</sup> (2011) är begreppet komplext och mångfacetterat till sin natur då det finns en mängd olika uppfattningar om vad det innefattar. Under de två senaste decennierna har begreppet

---

<sup>3</sup> Professionell skepticism innebär att revisorn skall vara allmänt vaksam och ha en professionellt kritisk inställning under revisionens gång (IAASB, 2009). Detta för att minska risken för att bland annat ovanliga omständigheter förbises (IAASB, 2009).

<sup>4</sup> Se avsnitt 2.1.3 Normgivare och regelverk.

debatterats flitigt, men trots detta råder endast viss enighet om hur begreppet definieras och mäts (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury, 2013; Laitinen & Laitinen, 2014). En välanvänd definition kommer från DeAngelo (1981) som definierar revisionskvalitet som sannolikheten att en revisor upptäcker relevanta felaktigheter i ett företags redovisning och att felaktigheterna rapporteras. En liknande utgångspunkt tas av Francis (2004) som argumenterar för att de grundläggande legala och professionella krav som ställs på revisionen, skulle kunna utgöra en lägsta nivå för revisionskvaliteten. Vidare menar Francis (2004) också att revisionskvaliteten sjunker när graden av revisionsmisslyckanden ökar. Det föreligger därmed en omvänd korrelation (Francis, 2004).

IAASB (2011) menar att "revisionskvalitet" får olika innebörd beroende på vilken intressentgrupps perspektiv som antas och det finns således inte en enda generell, accepterad och universell definition av begreppet. Vidare menar IAASB (2011) att revisionskvalitet utgörs av tre grundläggande aspekter; inputs, outputs och kontextuella faktorer. Inputs innefattar bland annat revisionsstandarder samt revisorns kunskaper, färdigheter, erfarenheter och tankesätt. Revisionsprocessen som sådan är också att betrakta som en viktig input i revisionskvalitet. Med outputs avses istället revisionsberättelsen samt revisorns kommunikation och uttalanden. Den tredje aspekten, kontextuella faktorer, syftar bland annat på hur företaget styrs och vilket företagsklimat som råder, men även på de lagar och regler som styr revisionen.

### **2.1.3 Normgivare och regelverk**

I Sverige skall revisorer följa de lagar och förordningar som anges i lagstiftning, däribland revisionslagen, revisorslagen, revisorsförordningen och aktiebolagslagen (FAR, 2005). Därtill har lagstiftare valt att överlåta detaljregleringar till revisionsbranschen där FAR har en avgörande roll (Carrington, 2014). Den tidigare revisionsstandard (Revisionsstandard i Sverige, RS) gällde under perioden 2004-2011 och var utformad efter ISA. Under 2011 accepterades den internationella standardsamlingen ISA av FAR, i syfte att ytterligare harmonisera den svenska standarden med internationella regler (FAR, 2005).

ISA ges ut av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) som är ett oberoende utskott till International Federation of Accountants (IFAC) och omfattar 36 standarder fördelat på 800 sidor (Carrington, 2014). IFAC har bland annat till uppgift att stödja utvecklingen av en högkvalitativ internationell standardsamling och att yttra sig i frågor av allmänt intresse (IFAC, u.å). Detta görs dels genom IAASB, men även genom dess syskon-organisation International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) som ger ut en etikkod. ISA innehåller regler och vägledning som en revisor skall förhålla sig, vilket följer av god revisorssed<sup>5</sup> och revisionssed<sup>6</sup> (Carrington, 2014). Som tidigare diskuterats (i avsnitt 1.1 Bakgrund) skall standarderna appliceras på alla typer och storlekar av företag (Carrington, 2014). Standarderna utvecklas och förändras över tid, vilket får en stor inverkan på revisionen i Sverige menar Carrington

<sup>5</sup> God revisorssed är etiska regler för revisorer, vilket bland annat är att följa god revisionssed (FAR, 2005).

<sup>6</sup> God revisionssed är god sed bland erfarna revisorer, vilket innefattar kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Den goda revisionsseden utvecklas internationellt, av FAR och bland revisionsbyråerna. (FAR 2005).

(2014). Utöver ISA, skall revisorn även följa FAR:s etiska regler samt särskilda föreskrifter utgivna av revisorsnämnden, vilka utgör ett komplement till IESBA:s etikkod (FAR, 2005).

ISA-standarderna är indelade i sex undergrupper (FAR, 2017a), vilka illustreras i tabellen nedan.

**Tabell 1. ISA-standarder**

Undergrupp	Beskrivning
200-299 Uppgifter och ansvar	Beskriver målen med en revision.
300-499 Planering och intern kontroll	Beskriver hur revisorn ska planera sin revision och förhålla sig till ett företags interna kontroll.
500-599 Revisionsbevis <sup>7</sup>	Innefattar standarder som beskriver vad ett revisionsbevis är och hur dessa skall inhämtas och säkras.
600-699 Användning av annans arbete	Innehåller standarder som beskriver hur revisorn skall hantera det arbete som är utfört av någon annan än revisorn och dennes revisionsteam.
700-799 Slutsatser och rapportering	Innehåller standarder som beskriver hur revisorn skall kommunicera sina slutsatser som granskningen resulterat i.
800-899 Specialområden	Innehåller speciella överväganden som revisorn bör göra i vissa situationer.

## 2.2 Revisionsprocessen

Enligt Carrington (2014) består revisionsprocessen av fyra delar; företagsledningens påståenden, revisorns bestyrkandeåtgärder, dokumentation och rapportering. Dessa fyra delar mynnar ut i att revisorn kan bilda sig en uppfattning om redovisningen och med rimlig säkerhet uttala sig om företagsledningens påståenden. Alla påståenden är inte lika viktiga i alla sammanhang menar Carrington (2014), utan det är upp till revisorn att från fall till fall avgöra vilka påståenden som är av särskilt intresse.

Revisorns bestyrkandeåtgärder behandlar själva granskningen; vad revisorn gör för att bli komfortabel med redovisningen, menar Carrington (2014). För att veta vilka påståenden som bestyrkandeåtgärderna främst skall inrikta sig mot, är det av största vikt att revisorn har en god förståelse för den specifika verksamhet som revideras samt hur denna återspeglas i redovisningen. Andra centrala områden som revisorn måste ha förståelse för är den interna kontrollen (system och metoder för att förhindra oegentligheter) samt vilka kringliggande tjänster som andra parter förser företaget med (FAR, 2017a; FAR Akademi, 2014). Revisorn behöver utöver detta även ha en god förståelse för affärer och redovisning generellt (Carrington, 2014).

Vilka bestyrkandeåtgärder som i slutändan genomförs, bestäms dels av vilka påståenden som revisorn avser bestyrka, men också av vilka revisionsbevis som är möjliga och tillgängliga för revisorn (Carrington, 2014). Utöver dessa överväganden, menar Carrington (2014) att det görs en bedömning angående hur väsentligt det aktuella påståendet är och vilka konsekvenserna skulle bli

<sup>7</sup> Med revisionsbevis avses all information som revisorn använder och samlar in för att komma fram till sina slutsatser (bestyrkande). Dessa är antingen av kvalitativ- eller kvantitativ natur (Carrington, 2014).

på den rapport som granskas om det visar sig vara felaktigt. Bestyrkandeåtgärderna består i sin tur av granskningsåtgärder (specifika tekniker som revisorn kan använda för att inhämta information) och granskningsmetoder (hur granskningsåtgärderna appliceras); metoder som utgörs av substansgranskning samt granskning av interna kontroller. Om revisorn väljer att lita på klientens interna kontrollsystem, utförs granskningsåtgärder som syftar till att säkerställa relevansen och tillförlitligheten av detta. I annat fall, exempelvis om en sådan granskningsmetod blir för kostsam eller om det interna kontrollsystemet inte går att förlita sig på, utför revisorn istället en substansgranskning. Detta innebär att redovisningen kontrolleras direkt genom olika typer av stickprov samt test av transaktioner och kontobalanser.

För att revisorn skall ha ett underlag för sitt uttalande krävs det att bestyrkandeåtgärderna dokumenteras, något som revisorn är ålagd att göra enligt ISA 230:

*Revisorn ska upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå följande: [...]*

- a) Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts för att uppfylla ISA och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. [...]*
- b) Resultaten av granskningsåtgärderna och vilka revisionsbevis som har inhämtats.*
- c) Betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser. [...]*

(FAR, 2009, punkt 8)

Att revisorn dokumenterar sitt arbete av juridiska skäl (FAR, 2009; Revisorslag, SFS 2001:883) och för att samla bevis till revisionsberättelsen utgör alltså två förklaringar till varför revisionen dokumenteras, men det finns även andra bakomliggande orsaker (Carrington, 2014). Exempelvis fyller dokumentationen en viktig roll när det gäller att koordinera revisionsteamet internt (bland annat via teamets arbetspapper) samt för att hålla koll på allt arbete som har utförts och skall utföras (Carrington, 2014). Det som dokumenteras är bland annat generell information om företaget (i vilken bransch de verkar, vilka risker som förknippas med branschen överlag och företaget mer specifikt), vilket arbete som ska utföras, när detta ska utföras och av vem (Carrington, 2014). Vidare dokumenteras även vilka påståenden som granskas, hur dessa granskats och vilka underlag som testats. Som utgångspunkt för revisionen görs även en planering och riskbedömning (Carrington, 2014).

Dokumentationen fyller även en styrande funktion, vilket studerats av Agevall, Jonnergård & Krantz (2017). Forskarna undersökte dokumentstyrning<sup>8</sup> inom bland annat revisionsyrket och fann en risk för att kraven på dokumentation tar tid från revisorernas kärnverksamhet under

<sup>8</sup> Dokumentstyrning innebär att professioner styrs via dokument såsom standarder, checklistor och manualer etcetera, vilken även har medfört ökade krav på redovisning och dokumentation (Agevall *et al.*, 2017).



tidigare revisionsregelverk, RS. Detta innebar att revisorerna upplevde att de inte hann med vad de skulle vilja, då fokus hamnar på att utföra revision i enlighet med gällande standard. Förutom att yrkesgruppen upplevde revisionen som "tråkigare" så begränsades deras handlingsfrihet till följd av en ökad formalisering och dokumentstyrning, vilket också ökade deras arbetsbelastning (Agevall *et al*, 2017, s.150). Westerdahl (2005) är inne på samma tema och argumenterar för att den arbetsprocess som RS medförde, begränsade revisorns resonemang, omdöme, erfarenhet och framtida lärande. Westerdahl (2005) menar att;

*Problemet är att en yrkesutövare riskerar att få den uppfattningen att det är tillräckligt att bocka av de rutor som dyker upp på skärmen och att revision blir att utföra de kontroller som beskrivs och nöja sig med det föreskrivna. Med detta synsätt finns ingen anledning att se hela företagets situation, använda sin känsla att något kan vara fel och att ifrågasätta de invanda rutinerna. De enskilda revisorernas erfarenhet begränsas och härigenom det kontinuerliga lärandet. Den strikta arbetsprocessen begränsar en revisors tankemönster.*

(Westerdahl, 2005 s. 59)

Öhman (2007) bekräftar genom sin studie av bland annat 82 revisorer i Sverige att revisorer i stor utsträckning väljer att följa manualer, riktlinjer och datorstöd. Öhman (2007, s. 104) menar att revisionens fokus har skiftat från att göra "rätt saker" till att göra "saker rätt". Detta är ett resultat av att revision gjorts mer effektiv och standardiserad samt ett ökat fokus på väsentlighetsbelopp, menar Öhman (2007). Därtill kommer Knechel (2013), genom observationer, fram till att revisionsstandarder inte bör leda till en överdriven standardisering av rutiner och hur revisionen tekniskt skall utföras. Knechel (2013) framhäver att allt för omfattande revisionsstandarder riskerar att underminera den ekonomiska nytta som revisionen tillför intressenterna, med konsekvensen att revisionsbyråerna tvingas sänka sina arvoden. Istället för att lägga vikten vid huruvida revisorn har lämnat ett lämpligt uttalande, fokuserar bedömningen numera på revisionsprocessen som sådan och huruvida dokumentationen varit tillfredsställande eller ej, vilket i USA:s fall är en följd av införandet av PCAOB<sup>9</sup>-inspektioner.

Carrington (2014) beskriver sedan det sista steget i revisionsprocessen, rapportering, vilket främst sker genom den standardiserade revisionsberättelse som revisorn avger. Denna grundar sig på de revisionsbevis som samlats in under revisionen och informerar läsaren om att god redovisningssed tillämpats. Fördelarna med denna standardisering är att trovärdigheten stärks samtidigt som det blir lättare för intressenter att identifiera vilka revisioner som utförts i enlighet med globalt erkända standarder. Således ökar användarens förståelse och möjlighet att identifiera ovanliga omständigheter. Samtidigt kritiserar den standardiserade revisionsberättelsen för att vara intetsägande eftersom den tenderar att likrikta rapporteringen, vilket leder till att i stort sett alla företag får rena revisionsberättelser. Carrington (2014) menar å andra sidan att detta rimligtvis borde innebära att signalen som en oren revisionsberättelse sänder, blir desto starkare när färre företag får en sådan.

---

<sup>9</sup> PCAOB står för Public Company Accounting Oversight Board och är en amerikansk myndighet som har till uppgift att granska den amerikanska revisionsbranschen (PCAOB, 2017), likt Revisorsnämnden i Sverige.

Lennox och Pittman (2011) utvecklar resonemanget gällande signalvärden och menar att företag genom att frivilligt anlita en revisor och bli föremål för revision, skickar positiva signaler till sina intressenter. Företagen kan genom den frivilliga revisionen få högre kreditrating i och med den positiva signal som revisionen sänder, oavsett huruvida de tidigare reviderats eller ej. Det omvända gäller om företagen väljer att gå från att bli reviderade till att avstå revision; då är det sannolikt att företagets kreditrating blir nedgraderad, menar författarna.

### 2.3 Professionellt omdöme

I den enskilda standarden ISA 200 får revisorn vägledning gällande vad som avses med professionellt omdöme (IAASB, 2009). Enligt standarden utgör revisorns professionella omdöme en grundläggande nödvändighet för att revisionen ska kunna utföras på rätt sätt (IAASB, 2009). Detta beror på att revisorn dels måste tolka respektive ISA-standard, men också de etiska krav som ställs på honom eller henne (IAASB, 2009). Dessutom måste revisorn tillämpa relevant kunskap och erfarenhet för att kunna fatta välgrundade beslut under revisionsprocessens gång (IAASB, 2009). ISA 200 poängterar att professionellt omdöme är särskilt viktigt när bedömningar görs och beslut fattas gällande (IAASB, 2009);

- a) väsentlighet och risk
- b) insamlandet av revisionsbevis och vilka slutsatser som kan dras utifrån dessa
- c) hur revisionen skall utföras för att uppfylla ISA:s krav
- d) företagsledningens bedömningar angående hur redovisningsregler tillämpats

Det som utmärker revisorns professionella omdöme är att det utövas av en person vars utbildning, kunskap och erfarenhet har bidragit till att utveckla de kompetenser som krävs för att uppnå denna typ av omdöme (IAASB, 2009). Därtill är detta omdöme, i kombination med en full förståelse av hur ISA kan appliceras på mindre företag, av särskild vikt när ett mindre företag revideras (Murray, 2012).

### 2.4 Revisionsteori

Revisionsteori förklarar hur syftet med revision kan förstås. Det finns två övergripande skolor som förklarar detta syfte utifrån skilda perspektiv; det nationalekonomiska- respektive det sociologiska perspektivet. Nedan presenteras det nationalekonomiska synsättet närmare då detta är mest relevant för att förstå och tolka den empiri<sup>10</sup> som samlats in. Detta perspektiv bygger på antaganden om att individer är rationella och till stor del nyttomaximerande, vilket tar sig i uttryck genom dess agerande i olika situationer (Carrington, 2014). Perspektivet består av tre teorier; revision som försäkring, revision som förbättring och revision som försäkring, vilka först presenterades av Wallace (1980) och som senare sammanställdes av Carrington (2014). Carringtons förklaringar av dessa presenteras nedan.

---

<sup>10</sup> Se avsnitt 4 Empiri.

### 2.4.1 Revision som försäkran

Carrington (2014) menar att teorin om revision som försäkran tar sin utgångspunkt i att ägandet och förvaltningen av en verksamhet är skilda och att det däremellan finns en informationsasymmetri. När det föreligger en informationsasymmetri mellan två samarbetande parter som har olika mål, drivkrafter och uppfattning om arbete, uppstår det så kallade principal-agentproblemet (Eisenhardt, 1989). Dessa parter utgörs av en agent (företagsledningen) som utför arbete åt principalen (ägaren) (Eisenhardt, 1989; Niskanen Karjalainen & Niskanen, 2010; Schulze, Lubatkin & Dino, 2003). Ägaren, vilken finansierar verksamheten genom kapital, har ett behov av att verksamheten sköts på rätt sätt och i enlighet med målsättningen att verksamheten exempelvis är lönsam, menar Carrington (2014). Behovet av revision uppstår då en eller flera ägare, direkt eller indirekt via en styrelse, behöver följa verksamheten. Revisionen syftar därmed till att säkerställa att allt står rätt till, vilket skapar en försäkran för ägaren. Vidare tar även normgivare såsom IFAC och IAASB i första hand utgångspunkten i revision som försäkran, och i andra hand i revision som förbättring då revisorn bestyrker företagsledningens finansiella rapporter genom en revisionsberättelse (Carrington, 2014; IAASB, 2009). Själva bestyrkandet utgår från principal-agentproblematiken som begränsas genom revisionsberättelsen, vilken riktar sig till de mottagare som finns, däribland företags ägare (Carrington, 2014).

Revisionen kan även bidra till att minska den informationsasymmetri som föreligger i samband med extern finansiering, eftersom den kan försäkra en kreditgivare om att verksamheten och dess redovisning är granskad av en oberoende tredje part (Carrington, 2014; Collis *et al*, 2004; Knechel *et al*, 2008). Vidare konstaterade Collis *et al* (2004) utifrån deras studie av små företag, att informationsasymmetri som relaterar till principal-agent problematiken uppkom vid två olika tillfällen. Det första tillfället då informationsasymmetri uppkom, var när företag hade lånat kapital av just externa kreditgivare. Eftersom företagen ville bibehålla goda relationer med dessa kreditgivare, påkallades revision frivilligt. Det andra tillfället då informationsasymmetri uppkommer, är förknippat med familjeföretag som inte är helägda. I företag som är helt familjeägda är graden av förtroende högre än när det finns ägare som inte är relaterade till familjen och det är i dessa situationer som principal-agent problematiken uppkommer. Denna problematik studerades även av Carey, Simnett och Tanewski (2000) som genom sin studie av 186 familjeföretag drog slutsatsen att ett familjeföretag är mer benäget att frivilligt bli föremål för revision om det har utomstående ägare.

Ett antal studier har även visat att principal-agentproblematiken tar sig i uttryck på ett flertal sätt som skiljer sig åt beroende på hur stort företaget i fråga är (Langli & Svanström, 2014; Niskanen *et al*, 2010). Anledningen till detta är att ägande och förvaltning i mindre företag ofta sammanfaller (Knechel *et al*, 2008; Langli & Svanström, 2014). Studier som tar sin utgångspunkt i Storbritannien och Irland har visat att de främsta användarna av revisionen är företagsledarna själva, trots att företaget var föremål för frivillig revision (Barker & Noonan, 1996; Carsberg, Page, Sindall & Waring, 1985). Med andra ord föreligger det ingen informationsasymmetri i mindre företag eftersom principalen och agenten utgörs av samma person (Schulze *et al*, 2003).

### 2.4.2 Revision som förbättring

Enligt Carrington (2014) tar även teorin om revision som förbättring sin utgångspunkt i informationsasymmetrin mellan ägare och ledning. Teorin poängterar att revisionen förbättrar informationen mellan ovan nämnda parter direkt. Utifrån detta synsätt handlar syftet med revisionen om att revisorn har en påverkan på redovisningen och därmed ökar dess trovärdighet. Revisorn får en mer aktiv roll där fokus riktas mot att förmedla information. Således måste de krav som olika intressenter har på redovisningen beaktas. Därmed riktas också synen mot fler intressenter eftersom redovisningen ses som en "kollektiv nytthet"<sup>11</sup>, snarare än ett verktyg för att möjliggöra ägarens kontroll (Carrington, 2014; Lennox & Pittman, 2011).

Collis *et al* (2004) undersökte 385 små företag i Storbritannien angående deras inställning till revision om de fick valmöjligheten att undantas revision. Författarna fann en positiv korrelation mellan en ökad efterfrågan av revision och företagsledningens uppfattning kring dess fördelar. De fördelar som lyfts fram var att revisionen ledde till att företagets finansiella rapporter fick en högre kvalitet samt att deras bokföring och historiska affärshändelser kontrollerades. Genom att anlita en revisor får företaget tillgång till expertis (Langli & Svanström, 2014). De får en större möjlighet till redovisningsmässig assistans och råd, vilket kan vara särskilt värdefullt för företagsledningen i små och medelstora företag som ofta saknar kompetens i bland annat redovisning och beskattning, menar Langli och Svanström (2014).

### 2.4.3 Revision som försäkring

Teorin om revision som försäkring tar sin utgångspunkt i att revision görs för att revisorn ska kunna försäkra sig mot eventuella skadeståndsanspråk som kan tänkas uppkomma om redovisningen på något sätt är felaktig och en juridisk process tar vid (Carrington, 2014). Vid en revision förflyttas en del av risken från företagsledning till revisorn som erhåller ett revisionsarvode (Carrington, 2014). Teorin menar att detta kan ses som en försäkring för intressenter då det finns en oberoende granskare som har ett intresse av att de finansiella rapporterna är riktiga (Carrington, 2014).

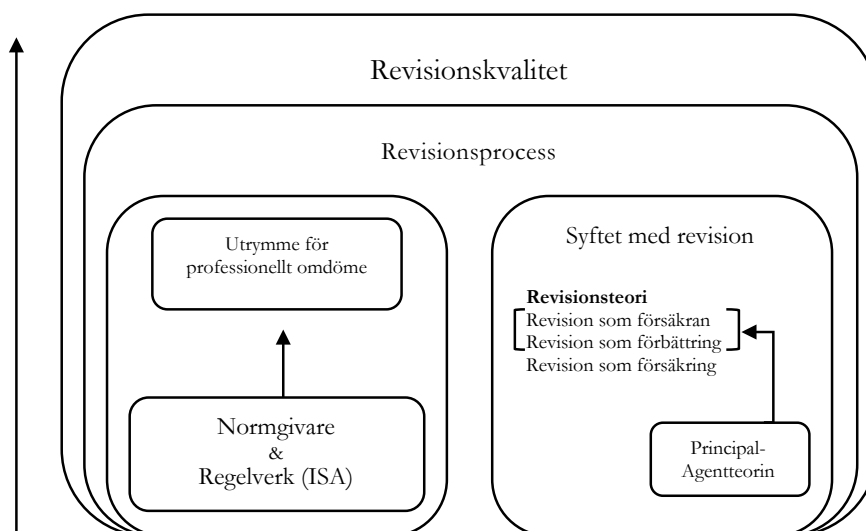
## 2.5 Sammanfattning

I ovanstående referensram förklarades till en början vad revision är, vad som avses med revisionskvalitet samt vilka normgivare och regelverk som reglerar revisionen. Därefter beskrevs revisionsprocessens olika moment, vad respektive moment innebär, samt vilka enskilda revisionsstandarder som styr revisionen. För att kunna utföra revisionen enligt de riktlinjer och regler som finns, behöver revisorn tillämpa sitt professionella omdöme, vilket beskrevs mer ingående efter revisionsprocessen. Det efterföljande avsnittet berörde syftet med revision utifrån det nationalekonomiska perspektivet, vilket delvis tar sin utgångspunkt i principal-agentteorin. Här skrev författarna om revision som försäkring, förbättring och försäkring.

---

<sup>11</sup> "Kollektiv nytthet" definieras av Frank (2007) som varor och tjänster vilka i olika grad kännetecknas som *icke-exkluderande* eller *icke-avtagande*. Icke-exkluderande innebär att det ej går att exkludera andra att konsumera varan eller tjänsten. Icke-avtagande innebär att en individs konsumtion inte påverkar någon annans konsumtion.

För att illustrera hur referensramen kan tänkas hänga ihop, utformades nedanstående figur. Revisionsprocessen styrs av normgivare och regelverk, vilka bestämmer graden av utrymme som lämnas för revisorns professionella omdöme. Därtill utformas revisionsprocessen även efter vad som anses vara syftet med revision, vilket kan förklaras med hjälp av revisionsteori där viss teori utgår från på principal-agentteorin. Revisionsprocessen och hur den genomförs, avgör vilken revisionskvalitet som uppnås. I samband med den intervjuguide som presenteras i metodavsnittet, kommer revisionskvalitet och syftet med revisionen även att kategoriseras som “övergripande synsätt gällande revision”. Denna kategorisering tillämpas även i det efterföljande empiriavsnittet.



*Figur 2. Egen bearbetning av referensram*

### 3. METOD

---

*I detta avsnitt presenteras och beskrivs den forskningsmetodik som använts för att undersöka den presenterade problembilden. Avsnittet behandlar forskningsansats och strategi, undersökningsgrupp och urval, utformningen av intervjufrågor, insamling av data, litteratursökning samt författarnas analysmodell. Därtill berörs frågor om etik samt studiens tillförlitlighet och slutligen diskuteras även den valda forskningsmetoden.*

---

#### 3.1 Forskningsstrategi och ansats

För att besvara de frågeställningar som denna uppsats behandlar, utfördes en kvalitativ studie som tog sin utgångspunkt i en abduktiv ansats med tonvikten på induktion. Abduktion är en kombination av induktion och deduktion, vilket således innebär att författarna utifrån empirin formulerar en teori eller ett hypotetiskt mönster som kan förklara det som observerats; en teori som sedan testas på nytt och utvecklas (Patel & Davidson, 2011). Detta val gjordes mot bakgrund av att studiens syfte är att utifrån revisorns perspektiv *förstå* hur behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag tar sig i uttryck samt att *förstå* de bakomliggande drivkrafterna. Valet av ansats motiveras även utifrån uppsatsens frågeställningar, vilka författarna besvarar genom att generera ny kunskap utifrån den empiri<sup>12</sup> som sammanställts, tolkats och analyserats utifrån ett kritiskt förhållningssätt; vilket är utmärkande för den induktiva forskningsansatsen och den kvalitativa forskningsstrategin (Bryman & Bell, 2013).

#### 3.2 Studiens genomförande

##### 3.2.1 Undersökningsgrupp och urval

Den undersökningsgrupp som ligger till grund för denna studie är auktoriserade revisorer<sup>13</sup> i Göteborg med erfarenhet av revision i mindre företag. Under april 2017 fanns det 3 419 revisorer i Sverige, varav 2 914 som är auktoriserade (Revisorsnämnden, 2017). Av dessa är 305 verk-samma i Göteborg (FAR, 2017b). För att säkerställa ett brett spektrum i urvalet och beakta både mindre- och större revisionsbyråers uppfattningar gällande uppsatsens ämne, sammanställdes en Excel-fil med samtliga auktoriserade revisorer i Göteborg, vilka per 2016 uppgick till 322 revisorer. Differensen mellan antalet auktoriserade revisorer i den Excel-fil som användes och den siffra som Revisorsnämnden anger, borde rimligtvis kunna förklaras av att människor bland annat flyttat eller gått i pension. Därefter kategoriserades byråerna som "större"<sup>14</sup> respektive "mindre" utefter de gränsvärden som anges i årsredovisningslagens första kapitel 3§.

Målsättningen var att välja ut och intervjua totalt åtta auktoriserade revisorer, vilka skulle komma att utgöra undersökningens urval; fyra från de större revisionsbyråerna och fyra från mindre.

---

<sup>12</sup> Se avsnitt 4. Empiri.

<sup>13</sup> En auktoriserad revisor är en yrkesutövare som bland annat har den utbildning och erfarenhet som krävs för revisionsverksamhet, har avlagt revisorsexamen hos Revisorsinspektionen och yrkesmässigt utövar revisionsverksamhet (Revisorslag, SFS 2001:883).

<sup>14</sup> Se definition i separat avsnitt.

Detta mål lyckades författarna uppnå vad gäller antal intervjuer. Däremot blev fördelningen något annorlunda då tre av intervjuerna var med revisorer från mindre byråer medan fem var med revisorer från större. Därtill hade en av revisorerna pensionerats för några år sedan. Anledningen till att den pensionerade revisorn togs med i undersökningen, var att författarna bedömde att personen i fråga kunde tillföra ytterligare en dimension. Personen i fråga har en mycket lång yrkeserfarenhet (från större revisionsbyråer, däribland Big Four) och kan uttrycka sina åsikter helt fritt utan att ta hänsyn till hur en eventuell arbetsgivare förhåller sig till ämnet. Vidare antas studiens undersökningsgrupp vara homogen då den utgår från en specifik yrkesgrupp; auktoriserade revisorer. När så är fallet, ställs ett lägre krav på storleken av urvalet, menar Bryman och Bell (2013). Författarna har vid urvalet inte tagit hänsyn till könsfördelning eftersom detta ligger utanför studiens fokus.

De revisorer som valdes ut från mindre byråer slumpades fram genom att de tilldelades varsitt nummer som sedan sattes in i Excels slumpfunktion. I ett första skede slumpades fyra auktoriserade revisorer från mindre byråer fram och kontaktades därefter med en intervjuförfrågan via e-mail. I intervjuförfrågan framgick en översiktlig förklaring av studiens ämne och syfte, men de som kontaktades fick ej ta del av intervjuguiden i förväg. Motivet till detta var att författarna ville få spontana svar och därmed främja samtalet. Av dessa fyra erhöles svar från en revisor som kunde tänka sig att ställa upp på en intervju, men eftersom målet var att säkra fyra intervjuer med auktoriserade revisorer från mindre byråer, upprepades samma slumpning och kontaktförsök.

Den slumpningsmetod som beskrivits ovan användes däremot inte för att identifiera och välja ut fem auktoriserade revisorer från de större revisionsbyråerna. Istället kontaktades dessa byråer via sina respektive officiella kanaler (hemsida, mail-adresser, generella mailformulär), studentombud samt författarnas kontaktnät. Revisorer som känner författarna sedan tidigare uteslöts från undersökningen för att värna om dess objektivitet och neutralitet.

### **3.2.2 Utformning av intervjufrågor**

De frågor som ställdes var i varierande utsträckning strukturerade och standardiserade, vilket får en betydande inverkan på vilken typ av intervju som genomförs (Patel & Davidsson, 2011). Intervjuerna genomfördes utifrån en framtagen intervjuguide<sup>15</sup> i vilken semistrukturerade, öppna intervjufrågor utformats och grupperats efter ett fåtal centrala teman; en metodik som stöds av Bryman och Bell (2013). De teman som låg till grund för intervjuguiden identifierades utifrån den valda referensramen, vilken sammanfattas i den egna bearbetningen av referensramen<sup>16</sup>.

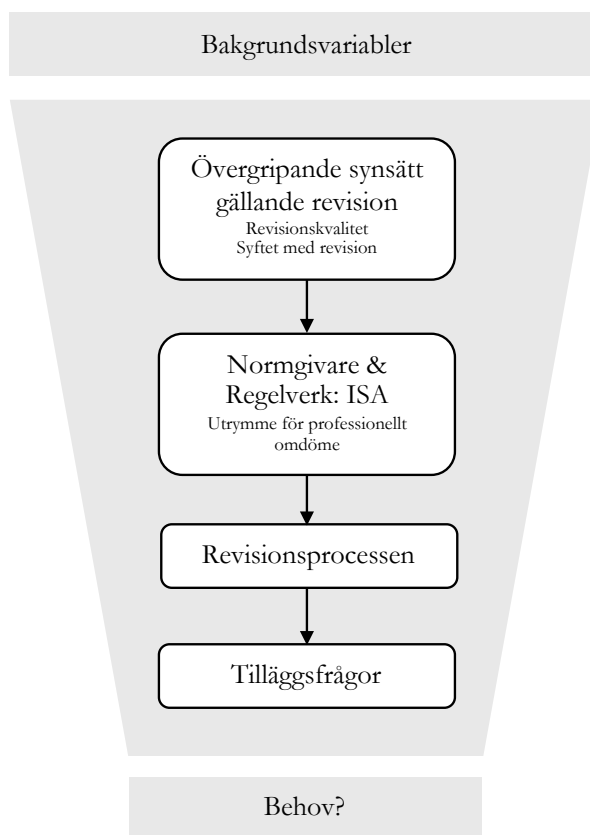
Bakgrundsvariablerna, vilka utgör kontextuella faktorer för analysen, identifierades utifrån företagsberoende och företagsoberoende variabler (Patel & Davidson, 2011). De utvalda företagsberoende variablerna utgörs av hur många uppdrag respondenten har i större respektive mindre företag, hur stora revisionsteamerna är beroende på uppdragets omfattning samt hur många revi-

---

<sup>15</sup> Se bilaga 1 och 2 för intervjuguiden.

<sup>16</sup> Se *Figur 2*. Egen bearbetning av referensram.

sorer som arbetar på byrån. Den företagsberoende variabeln utgörs av hur länge respondenten varit auktoriserad. Intervjuguidens utformning illustreras av figuren nedan.



**Figur 3. Utformning av intervjuguide**

I denna specifika studie lämnades respondenterna ett större svarsutrymme eftersom författarna ville fånga och åskådliggöra deras åsikter. Detta för att möjliggöra mer djupgående svar samt att respondenternas uppfattningar kommer fram på ett mer nyanserat plan, vilket stöds av Patel och Davidsson (2011). De menar att en högre grad av struktur i frågorna, leder till ett mindre svarsutrymme, vilket i sin tur begränsar möjligheten att tillvarata respondenternas åsikter. När frågorna är strukturerade går det dessutom att förutsäga vilka möjliga svar som kan tänkas erhållas. Graden av struktur i frågorna styrs utifrån den valda forskningsansatsen, som i detta specifika fall var abduktion (med tonvikten på induktion) utifrån en kvalitativ forskningsstrategi.

En annan anledning till att denna studie lade en större vikt vid att främja samtalet, var att författarna ville undvika att hindra respondenternas tankar och kontext. Därför ställdes successivt även spontana och relevanta följdfrågor. Denna metodik stöds av Patel och Davidson (2011), vilka menar att graden av standardisering bestäms av hur intervjufrågorna utformas och ordningen som de får, men även av hur mycket frågorna anpassas och förändras allteftersom intervjun fortskrider. För att undvika helt osammanhängande intervjuer vilka skulle ha lett till att jämförbarheten undermineras, styrdes intervjuerna utifrån den intervjuguide som utarbetats. Samtidigt begränsas emellertid generaliserbarheten<sup>17</sup> av studiens karaktär, omfång och av att intervjufrå-

<sup>17</sup> Se avsnitt 3.5 Metoddiskussion.



gorna inte är helt standardiserade (Patel & Davidson, 2011). Intervjufrågor med en låg grad av standardisering, möjliggör å andra sidan en större flexibilitet gällande hur frågorna kan formuleras samt i vilken ordning de kan komma.

### 3.2.3 Insamling av data

Samtliga intervjuer spelades in med hjälp av en mobiltelefon och transkriberades därefter. Valet att spela in istället för att anteckna under intervjuens gång, gjordes för att potentiellt viktiga detaljer i svaren inte skulle gå förlorade, men också för att intervjuerna skulle kunna återges i efterhand med så stor precision som möjligt. Detta tankesätt stöds av Bryman och Bell (2013) som framhäver vikten av att den skrivna texten skall återge intervjun så exakt som möjligt. Samtidigt måste texten i viss mån vara redigerad eftersom skriftspråk skiljer sig från talspråk. Därtill menar Bryman och Bell (2013) också att innebörden måste vara densamma. En annan orsak till att intervjuerna spelades in, var att författarna ville ha möjlighet att värna om samtalet och ställa följdfrågor istället för att försöka hinna anteckna allt som sägs. Denna metodik stöds av Patel och Davidson (2011) som menar att intervjuaren måste kunna samtala med respondenten för att inte hämma svaren.

Valet mellan att genomföra telefonintervjuer och fysiska intervjuer gjordes baserat på respondenternas preferens eftersom författarna ville vara flexibla för att på sätt möjliggöra ett bredare intervjuunderlag. Respondenterna fick därmed välja på vilket sätt, och var, intervjun skulle genomföras. I största möjliga mån föreslogs emellertid fysiska möten då telefonintervjuer har vissa begränsningar<sup>18</sup> som kan få en inverkan på den genomförda intervjun (Bryman och Bell, 2013).

### 3.2.4 Litteratursökning

Sökningen av litteratur har gjorts utifrån en strävan att bygga upp en relevant och ändamålsenlig referensram genom att beakta tidigare forskning, studier samt de regelverk och normgivare som relaterar till revision överlag, men också till utövandet och revisionsprocessen mer specifikt. Därtill har litteraturen även haft i syfte att öka författarnas förståelse för det uppställda problemet, innan studiens undersökningsmetod fastställdes. Detta för att dels möjliggöra många olika infallsvinklar, men också för att koppla ihop teori med praktik. Litteraturen som presenteras i bakgrunden och i referensramen har främst identifierats utifrån databaserna *Science Direct*, *JSTOR Business Collection*, *EBSCO Business Source Premier*, *FAR Online* och *Emerald*, där målet var att finna artiklar i vetenskapliga tidsskrifter. De sökord som användes var bland annat "*Audit small firms*", "*Audit demand*", "*Audit Quality*" och dylika begrepp. Referensramen utgörs även av tryckt litteratur som varit tillgänglig via det Ekonomiska biblioteket som tillhör Göteborgs Universitet. Vissa av de artiklar som är publicerade i vetenskapliga tidskrifter har fungerat som informationskälla för att finna relevant tidigare forskning.

För att få förståelse för den debatt som förts internationellt, men även i Sverige, har facktidningen "Balans" använts; en tidning som är av relevans då FAR står som utgivare. FAR deltog i

---

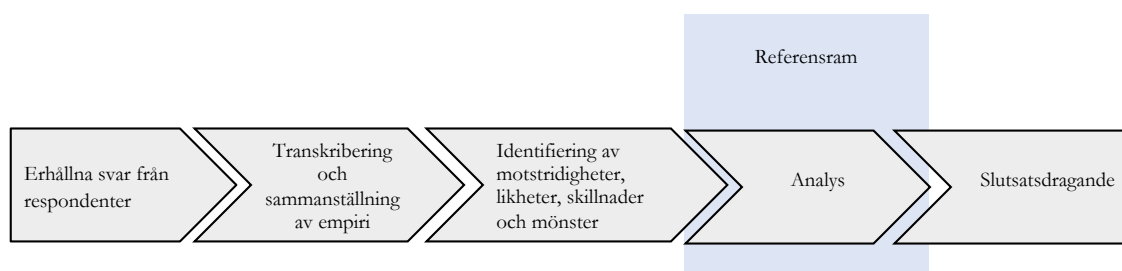
<sup>18</sup> Se avsnitt 3.5 Metoddiskussion.

arbetet med att utforma förslaget angående den Nordiska standarden. Flera nummer av denna tidning har samlats in med hjälp av databasen “Far Online”, vilket är en informationstjänst som innefattar alla kategorier av ekonomiska regelverk samt FAR:s utgivna tidskrifter “Balans” och “Resultat”.

Vidare har information även samlats in från IFAC:s hemsida där enskilda ISA-standarder, vägledande guider, rapporter och andra former av skriftliga uttalanden finns tillgängliga. Därtill har även statliga offentliga utredningar (SOU) och direktiv från Europaparlamentet och Europeiska rådet använts för att ytterligare stärka uppsatsens referensram.

### 3.2.5 Analysmodell

Figuren nedan illustrerar hur empirin från de genomförda intervjuerna analyserades. De erhållna intervjuvaren transkriberades och sammanställdes i uppsatsens empiri-avsnitt utefter de centrala teman som återfinns i intervjuguiden<sup>19</sup>. De mest väsentliga delarna lyftes fram. Därefter identifierade författarna motstridigheter, likheter, skillnader och mönster, vilka sedan analyserades med stöd av uppsatsens referensram<sup>20</sup> utifrån ett kritiskt förhållningssätt. Analysen mynnade ut i slutsatser som besvarar frågeställningarna och möjliggör att uppsatsens syfte kan uppfyllas.



Figur 4. Analysmodell

### 3.3 Etik

I samband med att en undersökning genomförs är det viktigt att reflektera över de etiska frågeställningar och ställningstaganden som uppkommer. De frågor som var av störst relevans i samband med denna specifika uppsats, berör bland annat hur de individer som studeras behandlades, samt hur den information som samlades in skulle hanteras och lagras (Bryman & Bell, 2013). Dessa etiska ställningstaganden aktualiserades således i samband med att intervjuerna genomfördes, främst gällande hur inspelningarna hanterats och hur intervjuerna återgavs. Vidare beaktade författarna även de generella etiska regler som berör frivillighet, integritet, konfidentialitet och anonymitet (Bryman & Bell, 2013). Författarna informerade intervjupersonerna om studiens syfte, säkerställde att samtliga respondenter godkände att intervjuerna spelades in samt om att inspelningarna skulle raderas efter transkriberingen. Respondenterna garanterades anonymitet i uppsatsen samt att de uppgifter och svar som lämnades skulle hanteras konfi-

<sup>19</sup> Se Bilaga 1 och 2 Intervjuguiden samt Figur 3. Utformning av intervjuguide.

<sup>20</sup> Se Figur 2. Egen bearbetning av referensram.

dentiellt. De erbjöds även en möjlighet att få lyssna igenom det inspelade materialet och ta del av transkriberingen eller den färdiga uppsatsen om så önskades. Detta för att författarna inte ville att respondenternas svar skulle hämmas eller på annat sätt begränsas på grund av att de känner sig utpekade. Inspelningarna utgjorde även en viktig möjlighet att i efterhand kunna uppmärksamma om något missförstått och därmed behövde förtydligas.

### 3.4 Studiens tillförlitlighet

Mot bakgrund av att studien är av kvalitativ natur, gjordes ett val att applicera begreppen "trovärdighet" och "äkthet" vid bedömningen av undersökningens tillförlitlighet. Dessa två begrepp är en anpassning av termerna "reliabilitet" och "validitet", vilka främst appliceras på kvantitativa studier och därmed tappar relevans vid bedömning av en kvalitativ studie, menar Guba och Lincoln (1994) vars resonemang har sammanfattats av Bryman och Bell (2013). Detta beror på att det i kvalitativa studier ofta går att komma fram till ett flertal bilder av den sociala verklighet som studeras. För att säkerställa kvaliteten på denna uppsats i enlighet med begreppen "trovärdighet" och "äkthet", beaktades nedanstående kriterier i så stor utsträckning som möjligt under hela forskningsprocessen (se övriga metodavsnitt för exempel).

Begreppet "trovärdighet" utgörs av följande fyra delkriterier (Bryman & Bell, 2013; Guba & Lincoln, 1994);

- a) *Tillförlitlighet*: Delkriteriet säkerställdes genom att samtliga intervjuer spelats in, vilket möjliggjorde en mer träffsäker beskrivning av respondentens upplevda verklighet. Därtill stärks studiens trovärdighet överlag genom examination och bestyrkande av examinator.
- b) *Överförbarhet*: Överförbarheten till andra miljöer anses vara relativt god då det nuvarande regelverket (ISA) som styr hur revisionen skall utföras är globalt, vilket rimligen talar för att studiens resultat skulle vara applicerbart på en utländsk kontext där ett liknande behov har yttrats. Samtidigt skiljer sig den lagtekniska kontexten åt mellan länder, vilket gör att graden av överförbarhet inte går att fastställa.
- c) *Pålitlighet*: Författarna har genomgående tillämpat ett granskande synsätt och säkerställt att det finns fullständig dokumentation gällande forskningsprocessens alla faser. Denna dokumentation återfinns främst i uppsatsens metodavsnitt men även i andra avsnitt. Dokumentationen innefattar bland annat problemformulering, val av undersökningspersoner och transkribering. Dessa granskades sedan under studiens gång.
- d) *Bekräftelse*: Författarna har utifrån vetskapen att samhällslig forskning aldrig är fullständigt objektivt, försökt säkerställa att de agerat i god tro. Detta innebär författarna inte låtit sina egna värderingar påverka undersökningen och de slutsatser som dragits.

Begreppet "äkthet" utgörs av följande fem delkriterier (Bryman & Bell, 2013; Guba & Lincoln, 1994);

- a) *Rättvis bild*: En rättvis bild av urvalsgruppens uppfattningar gällande revision av mindre företag, säkerställdes genom att revisorer på både mindre och större byråer intervjuades. För att förstärka den rättvisande bilden ytterligare, hade givetvis ett större och mer omfattande empiriskt underlag varit att föredra, något som samtidigt ligger utanför studiens räckvidd.
- b) *Ontologisk autenticitet*: Detta begrepp innefattar huruvida undersökningen hjälpt de personer som medverkat i den att bättre förstå den sociala situation och sociala miljö som de lever i. Då undersökningen syftar till att undersöka den debatterade problembild som finns gällande revision av mindre företag, kan en ökad förståelse för revisorernas behov av anpassade standarder uppmärksammas.
- c) *Pedagogisk autenticitet*: Har deltagarna i studien fått en bättre uppfattning angående hur andra personer i den gemensamma miljön upplever saker och ting? Genom att erbjuda respondenterna en möjlighet att ta del av den färdiga uppsatsen (vilket en majoritet av respondenterna efterfrågat), kan de få en större förståelse för varandras uppfattningar i frågan.
- d) *Katalytisk autenticitet*: Detta begrepp avser huruvida undersökningen möjliggjort att deltagarna kan förändra sin situation. Studien har möjliggjort att de behov som revisorer upplever gällande revision av mindre företag har kunnat åskådliggöras. Detta kan tänkas utgöra en katalysator för att åstadkomma den förändring som efterfrågas.
- e) *Taktisk autenticitet*: Har undersökningen bidragit till att ge deltagarna bättre möjligheter att förändra sin situation? Indirekt kan studien bidra till en förändring som grundar sig på behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag. Vetskapen om olika aktörers uppfattning i frågan, kan tänkas utgöra ett bra underlag för en sådan förändring.

### 3.5 Metoddiskussion

Med hänsyn till studiens begränsade omfattning, är författarna medvetna om att det föreligger vissa begränsningar vad gäller generaliserbarheten samt de slutsatser som kan dras baserat på den insamlade empirin. Då studien tar sin utgångspunkt i kvalitativa semistrukturerade intervjuer med ett fåtal revisorer, är det svårt att hävda att resultatet från intervjuerna är representativa för hela yrkesgruppen och samtliga andra fall (Bryman och Bell, 2013). Vidare är det också svårt att avgöra huruvida respondenten i fråga företräder revisionsbyråns åsikter eller sina personliga, om detta inte framgår klart och tydligt från början. Det förefaller också rimligt att sättet som intervjuerna genomförs på, det vill säga antingen via telefon eller genom ett fysiskt möte, har en påverkan på de svar som respondenten ger. Detta eftersom interaktionen i stor utsträckning uteblir vid telefonintervjuer i och med att det är omöjligt för intervjuaren att uppfatta respondentens kroppsspråk, reaktioner och ansiktsuttryck, vilka är nödvändiga för att fullt förstå hur personen reagerar på varje specifik fråga; inte minst för att utläsa om det uppstår förvirring eller

om någonting behöver klargöras (Bryman & Bell, 2013; Patel & Davidson, 2011). Det är också lättare att etablera en mer avslappnad och naturlig relation, samt ett ömsesidigt förtroende mellan intervjuare och respondent, när intervjuerna genomförs ansikte-mot-ansikte jämfört med över telefon (Bryman & Bell, 2013). Å andra sidan finns det vissa fördelar med att hålla intervjun över telefon; exempelvis att det är lättare att hantera en telefonintervju än en personlig intervju. En sådan intervju tar mindre tid i anspråk samt att svaren inte påverkas av intervjuaren i lika stor grad som vid personliga intervjuer eftersom respondenten inte kan uppfatta olika faktorer hos intervjuaren (kön, etnisk bakgrund, ålder, klass etcetera) (Bryman & Bell, 2013). Vidare kan även sättet som intervjun registreras på, ha en direkt inverkan på de svar som erhålls (Patel & Davidson, 2011). Då författarna valde att spela in intervjuerna finns det en risk att respondenternas svar hämmades då de var medvetna om att intervjuerna spelades in. Detta eftersom de då blir mer måna om att framstå som förnuftiga och logiska, vilket underminerar spontaniteten (Patel & Davidson, 2011).

Kvalitativ forskning har kritiserats för att vara för subjektiv eftersom kvalitativa resultat till stor del bygger på den enskilde forskarens uppfattning om vad som är väsentligt och relevant (Bryman & Bell, 2013). Således påverkas resultatet även till viss del av den relation som etablerats mellan forskaren och undersökningspersonerna. Att undersökningen till stor del bygger på författarnas subjektiva uppfattningar, gör dessutom att den är förhållandevis svår att replikera, något som visserligen är problematiskt inom företagsekonomisk forskning överlag (Bryman & Bell, 2013)

## 4. EMPIRI

---

I detta avsnitt presenteras de genomförda intervjuerna utifrån de centrala teman som tog sin utgångspunkt i referensramen och den utarbetade intervjuguiden. Respondenterna grupperas utifrån mindre- och större revisionsbyråer.

---

### 4.1 Presentation av respondenter

Tabell 2. Presentation av respondenter

Respondent	Auktorisationstid	Storlek*	Revisionsteam**	Intervjuform	Datum	Varaktighet
Revisor A	5 - 10 år	Mindre (5-10)	2 - 3 personer	Per telefon	2017-04-21	32 minuter
Revisor B	30 - 40 år	Mindre (1-5)	1 person	Fysiskt möte	2017-05-03	37 minuter
Revisor C	20 - 25 år	Mindre (1-5)	2 - 3 personer	Fysiskt möte	2017-05-17	57 minuter
Revisor D	25 - 30 år	Större	2 personer	Fysiskt möte	2017-05-15	17 minuter
Revisor E	15 - 20 år	Större (Big 4)	3 personer	Per telefon	2017-04-25	26 minuter
Revisor F	5 - 10 år	Större (Big 4)	2 - 4 personer	Fysiskt möte	2017-04-27	48 minuter
Revisor G	20 - 25 år	Större (Big 4)	2 - 4 personer	Fysiskt möte	2017-05-11	40 minuter
Revisor H***	30 - 40 år	Större (Big 4)	2 personer	Per telefon	2017-05-12	30 minuter

\* Storlek på byrå (antal auktoriserade revisorer alt. Big 4).

\*\* Revisionsteamets storlek vid revision av mindre företag inkl. påskrivande revisor.

\*\*\* Gick i pension för ett antal år sedan.

Då respondenterna hålls anonyma, kan uppgifter om den aktuella revisionsbyrån inte specificeras mer än i övergripande termer. Byråerna klassificeras således främst efter definitionen av större- respektive mindre företag<sup>21</sup> där de mindre byråerna även särskiljs utifrån antal auktoriserade revisorer, vilka presenteras som ett spann. Därtill presenteras även respektive revisors auktorisationstid som ett spann, vilket utökas för de revisorer som varit auktoriserade längst; återigen för att de inte ska gå att identifiera. Däremot påpekas särskilt om personen ifråga kommer från någon av Big Four-byråerna eftersom detta anses vara av särskild relevans för läsarens förståelse, den efterföljande analysen samt utifrån problemdiskussionen.

Samtliga respondenter, förutom Revisor H [pensionerad], har merparten mindre kunder. Under sin aktiva yrkeskarriär var Revisor H [pensionerad] främst inriktad mot stora familjeföretag, men hade samtidigt en femtedel mindre kunder. De intervjuer som hölls genom ett fysiskt möte, genomfördes på respondenternas arbetsplats.

---

<sup>21</sup> Se definition i separat avsnitt.

## 4.2 Övergripande synsätt gällande revision

### 4.2.1 Revisor A till C - Mindre revisionsbyråer

#### Revisor A

Syftet med revision är att en extern läsare ska kunna lita på siffrorna som företaget presenterar, menar Revisor A. Den externa läsaren ska kunna titta på siffrorna, få en förståelse för dem och lita på att de är sanna. Därtill är det revisorns uppgift att informera kunden om sin situation och upplysa om eventuella saker som kunden kan tänkas behöva. Respondenten påpekar att revisorn fungerar som en allmän kunskapsbank för företag som inte har egna ekonomiavdelningar. Revisorn erbjuder därmed ett flertal tjänster där en kontroll av den finansiella informationen utgör grunden. Sedan tillkommer andra tjänster beroende på vad kunden behöver och efterfrågar, vilket Revisor A beskriver som ett mervärde. Nyttan av revision anses samtidigt vara väldigt stor överlag, men varierar från företag till företag. De företag som är undantagna revisionsplikt skall inte ha någon revision, tillägger Revisor A.

*Det finns inget mervärde med att jag sätter en kråka på pappret.*

Däremot tror Revisor A att alla tjänar på att ta hjälp av den kompetens som revisorn besitter. Företaget har en hel mängd saker att tänka på även om det är undantaget från revisionsplikt. Revisor A lyfter fram att de mindre företagen har relativt dålig koll; till och med gällande deras egna redovisning. Därför behöver de stöttning, hjälp och rådgivning; ett behov som skulle öka om revisionsplikten skulle avskaffas än mer. Då hade fler kvalificerade redovisningskonsulter behövts, vilket blir tydligare för de mindre företagen eftersom dessa ofta saknar kvalificerad personal, menar Revisor A.

Att revisionen har kvalitet innebär enligt respondenten att revisorn har utfört revisionen på rätt sätt och inte negligerar eller avvisar saker enbart utifrån väsentlighetstal. Detta innebär också att revisorn ska följa jävsregler och ISA-regelverket. Revisor A ger ett exempel utifrån större företag, där revisorn kan sätta ett väsentlighetstal på ett par miljoner och därefter bortse från felaktigheter. Detta orsakar problem eftersom företagsledningen använder de finansiella rapporterna som ett beslutsunderlag. Liknande metodik kan man ha vid revision av mindre företag, men där måste revisorn vara aktiv med att följa upp så att saker blir rätt; särskilt om redovisningen inte håller tillräckligt hög kvalitet, menar Revisor A.

#### Revisor B

Revisor B menar att syftet med revision är att göra årsredovisningen tillförlitlig för intressenter. Respondenten menar att revision är ytterst nödvändigt i både noterade- och större onoterade företag, men ställer sig samtidigt frågande till varför revisionsplikten slopades i de allra minsta företagen. Revisor B nämner också att en ny utredning som syftar till att höja gränsvärdena för revisionsplikt ytterligare, är på tal och poängterar att:

*... om vi nu utökar eller slopar revisionsplikten än mer... så är det näst intill nödvändigt att vi anpassar revisionen till de mindre företagens behov. Och gör vi inte det... då missar vi revisionen av de mindre företagen helt och hållet.*

Således kommer branschen tas över av de auktoriserade redovisningskonsulterna, fortsätter Revisor B. Revisorernas uppgift skulle då näst intill uteslutande bli att granska större- och noterade företag, något som respondenten anser är fel. Respondenten menar att en revisor inte kan debitera vilken revisionskostnad som helst när det saknas revisionsplikt eftersom det uppstår en form av priskänslighet. Därför är det upp till respektive revisor att motivera och sälja in sitt revisionsuppdrag.

Revisor B lyfter fram att det inte är revisionen i sig som är av stor vikt för de mindre företagen, utan snarare den kompetens som revisorn besitter och relationen mellan denne och bolaget. Respondenten menar att de primära användarna av revisionen, i mindre företag, utgörs av delägarna och att den främst är till för de som är mer passiva och mindre engagerade.

### **Revisor C**

Revisor C anser att syftet med revision är att säkerställa att den finansiella informationen ger en rättvisande bild över bolagets ekonomiska ställning och därmed återspeglar företaget på ett så korrekt sätt som möjligt. Respondenten menar att nyttan med revision är att företagens intressenter kan lita på den finansiella informationen som lämnas samt att det gör det svårare för kriminella att använda företaget i brottsligt syfte. För revisor C innebär revisionskvalitet att man följer god revisionssed, vilket i sin tur leder till att revisorn kan säkerställa att den finansiella informationen är så nära korrekt som möjligt.

Vidare anser respondenten att vissa småföretag inte ska ha någon revision eftersom varken kunden eller byrån vinner något på det. Revisionen blir för omfattande i relation till företagets komplexitet och vad den tillför. Dessa mindre företag kan istället kvalitetssäkras på annat sätt, exempelvis genom att byrån hjälper till med boksluten. Revisor C beskriver att de ofta får övertala de minsta kunderna att inte ha revision, trots att detta efterfrågas. Respondenten tror att man skulle kunna höja gränsvärdena för revisionsplikt ytterligare, men inte så högt som till 50/40/80-definitionen av mindre företag; ett mellanting hade varit det bästa. Samtidigt är ingen felfri, varför Revisor C ändå ser ett värde med att ha revision.

*Alla kan göra fel. Det behövs en revision. Jag brukar säga till mina klienter att jag kan göra mitt eget bokslut, men jag tycker det är jättebra att någon tittar på det, för man kan göra slarvfel.*

Revisor C har svårt att se att anpassade revisionsstandarder för de mindre företagen skulle påverka företagens inställning till revision eftersom de inte vet skillnaden eller vad det överhuvudtaget innebär. Det enda företagen bryr sig om är kostnaden, menar respondenten.

*Om de skulle få frågan om de skulle tycka att det var bra med en förenklad revision, så skulle de väl bara säga "blir det billigare"? Det är det enda de frågar efter.*



Respondenten menar att de primära användarna av revisionen av mindre företag är banker, Skatteverket, ägarna själva (vilka i mindre företag även utgör företagsledningen), anställda, leverantörer och kunder.

#### **4.2.2 Revisor D till H - Större revisionsbyråer**

##### **Revisor D**

Revisor D anser att syftet med revision är att dokumentera verkligheten, vilket även beskrivs som revisionskvalitet. Revisorns uppgift är att kvalitetssäkra de finansiella rapporterna, vilket kunderna också förutsätter att revisorn gör. De efterfrågar samtidigt inte revisionen i sig och vill inte anlita revisorn i onödan, däremot kan kvalitetssäkringen ofta vara uppskattad. Kunderna efterfrågar främst att få ihop en årsredovisning, få reda på hur stor utdelning de kan ta ut samt andra typer av konsultationer. De primära användarna av revisionen (revisionsberättelsen) är främst konkurrenter och kreditgivare samt eventuella affärspartners, menar respondenten. Vidare poängterar respondenten att företag (i vilka ägande och förvaltning sammanfaller) inte efterfrågar revision.

Revisor D tror att anpassade revisionsstandarder för mindre företag skulle göra att kundernas inställning till revisionen blir mer positiv; revisionen skulle bli billigare och mer effektiv poängterar respondenten. Samtidigt menar Revisor D att anpassade revisionsstandarder visserligen inte skulle leda till en högre efterfrågan på konsulttjänster eftersom denna del alltid efterfrågas ändå.

##### **Revisor E**

Revisor E anser att syftet med revision är att kvalitetssäkra årsredovisningen så att läsaren känner att den håller en viss standard och kvalitet, samt att nyttan med revision är att de finansiella rapporterna blir jämförbara. Begreppet "revisionskvalitet" innebär enligt respondenten att man som revisor följer de regelverk som finns. Vidare anser Revisor E att mindre företag som är undantagna revisionsplikt inte skall ha någon revision överhuvudtaget och att gränsvärdena för revisionsplikten borde vara betydligt högre än i dagsläget, så att fler småbolag undantas. Detta motiverar respondenten genom att förklara att denna mindre grupp av företag inte har några intressenter som läser de finansiella rapporter som dessa företag producerar; förutom revisorn vill säga. Istället menar Revisor E att det är bättre att de påkallar revision för att göra en extra kvalitetssäkring om de exempelvis ska låna pengar eller om ägarna vill sälja företaget. På så sätt blir revisionen efterfrågestyrd snarare än tvingande för denna grupp av mindre företag.

*Det är ju bättre att man sätter kriterierna högre... att man inte har revision för små bolag om de inte har någon användning av det.*

## Revisor F

Revisor F anser att syftet med revision är att trygga den finansiella rapporteringen och att målet är att avge en revisionsberättelse. Detta utgör samtidigt endast den formella delen av revision, menar Revisor F. Respondenten anser att revision tillför en nytta, men förklarar att branschen har insett att de inte kan luta sig tillbaka på det. Revisor F påpekade att det förr i tiden var enklare att revidera ett företag eftersom produkten var just en revisionsberättelse, vilket inte är fallet idag. Revisionsberättelsen är standardiserad och nu riktas fokus på att lyfta fram iakttagelser under revisionen för att förbättra och förhöja verksamheten, menar respondenten. Dessutom tillkommer rådgivning kring andra frågor.

*Jag lägger inte mycket tid på revisionen och pricka underlag. Det har jag hjälp med. Men vad adderar vi sedan? Vad gör vi mer? [...] Det är det som är värdet. Det är två värden... det andra värdet är väldigt viktigt och det ska man vara stolt över.*

Revisor F fortsätter och lyfter fram att mindre företag som är undantagna revisionsplikt, inte heller skall ha någon revision såvida det inte finns något lagkrav.

*... i de fallen så kan man säga att man undrar vad de har för värde av det. [...] att problemet för oss revisorer är att vi inte får några lättnader i det vi ska göra. Vi kan nästan inte ta betalt för det, för det blir för mycket för den lilla kunden. De känner att... vad tillför det dem? Jag kan inte motivera det.*

Om de mindre kunderna har anlitat byrån, som även förser kunderna med redovisningstjänster, så menar Revisor F att det är bättre att de köper några timmar och pratar igenom skattehantering eller deklARATIONER. Det finns ingen risk för väsentliga fel om redovisningen är upprättad av byrån, menar respondenten.

Revisor F menar att de primära användarna av revisionen skiljer sig åt beroende på företagsstorlek och att komplexiteten ökar ju större företaget är. Banken är oftast en viktig intressent när de har varit med och finansierat verksamheten, likaså externa ägare som inte är med i den dagliga verksamheten. Revisor F tror dessutom inte att det finns några intressenter som kan tänkas lida någon skada om väsentliga fel upptäcks avseende redovisningen i mindre, ägarledda företag som samtidigt är välmående och solida. Respondenten lyfter emellertid fram att Skatteverket skulle kunna vara en intressent som kan ta skada om företaget gjort ett sådant fel.

Respondenten upplever inte att ISA är anpassat efter de förväntningar som dennes mindre kunder har på revisionen, vilket samtidigt varierar inom spannet mindre företag. Revisor F menar att de minsta företagen inte vet vad ISA är medan de företag som närmar sig gränsvärdena för större företag och har en anställd VD samt en aktiv styrelse, har en annan syn på vad revisorn skall göra.

## Revisor G

Revisor G anser att syftet med revision är att kvalitetssäkra de finansiella rapporterna för att skapa en trygghet för omgivningen så att en utomstående betraktare kan lita på den rapportering som avges. Respondenten poängterar att man måste kunna lita på varandra när man gör affärer och att förtroendet därför är "oljan i näringslivet". Revisionskvalitet innebär att revisorn följer gällande regelverk, men fokuserar på de moment som anses vara väsentliga. Revisor G menar att revisionen behöver planeras för att sedan kunna fokuseras. Därtill är det viktigt med dokumentation.

Revisor G menar att de primära användarna av revisionen (gällande mindre företag) är Skatteverket, men även banken och några enstaka leverantörer och stundtals personal. Respondenten poängterar att ägare och företagsledning är samma personer och att rådgivningen är värdefull för de företag som är undantagna revisionsplikt. Revisor G tycker själv inte att revisionen är motiverad när ett företag är undantaget revisionsplikt, utan fokus är då istället att hjälpa till med att upprätta en årsredovisning, en deklaration eller svara på affärsfrågor.

*Jag kan vara en rådgivare till dig ändå. Vi väljer bort revisionen så kan du använda mig som rådgivare och bollplank.*

Revisorn utgör således ett bollplank och en form av allmän rådgivare. Respondenten framhäver att detta även skulle vara aktuellt för de företag som ligger över de nuvarande gränsvärdena för revisionsplikt.

*I de små företagen så är oftast aktieägaren, VD:n, företagsledaren och den som jobbar i företaget, samma person. Och då blir det något annorlunda... och den typen av regelverk runt det där skulle man kunna se lite annorlunda på.*

Revisor G tror samtidigt att anpassade revisionsstandarder för mindre företag skulle röra till det för företagen, främst för att de skulle få svårt att fullt ut förstå vilka skillnaderna är mellan en fullständig revision och en som vore förenklad. Respondenten lyfter fram att dennes kunder nog ändå efterfrågar en fullständig revision eftersom de får en koll på att allt är "rätt och riktigt". Sedan uppstår det pedagogiska problem menar Revisor G och beskriver;

*Min känsla är [...] att kunden kanske har svårt att veta vad skillnaden skulle vara då kunden inte vet vad revisionen är i alla beståndsdelar... [...] Hela grejen bygger på att det är lägre arvode, och det bygger på att du gör mindre.*

En mer översiktlig revision finns emellertid redan idag menar Revisor G som lyfter fram deras översiktliga granskningar av noterade bolag, vilka sker i samband med att kvartalsrapporterna släpps. Detta sätt att revidera på innebär mer intervjuer, ett fokus på bolagets egna analyser samt en diskurs med VD och ledning. I denna översiktliga granskning görs inga djupgående kontroller eller detaljtester; kontroller som görs vid en fullständig revision, enligt respondenten.

Revisor G framhäver samtidigt att om det skulle finnas två revisioner, så hade säkerligen fler intressenter efterfrågat den fullständiga revisionen, exempelvis banken. Respondenten poängterar att "ska du låna pengar så är det full revision" och menar även på att företag med revision kan få bättre kreditvillkor. Sedan behandlar Skatteverket även de företag som inte har revision på ett

särskilt vis, menar respondenten. Revisor G ser inte heller några risker med anpassade revisionsstandarder där fokus skiftar från revision till rådgivning, även om respondenten visserligen framhäver att dennes erfarenhet är att kunderna ändå efterfrågar en fullständig revision för att få full koll. Intressentmodellen kring kunden får istället ligga till grund för vilken typ av revisionsleverans som efterfrågas, något som skulle leda till besparingar för företagen.

### **Revisor H [pensionerad]**

Revisor H anser att syftet med revision är att revisorn ska kunna avge en revisionsberättelse som kvalitetssäkrar den årsredovisning som företag ger ut. Revisorn ska i allt väsentligt kunna garantera att den ekonomiska rapporteringen är korrekt, att skattelagstiftningen följs och hanteras på ett korrekt sätt samt att företaget har underlag för alla beslut som fattats i verksamheten. Detta går hand i hand med begreppet revisionskvalitet, som för Revisor H är att kunna kvalitetssäkra en årsredovisning till en rimlig kostnad. Respondenten påpekar att de primära användarna av revisionen (gällande mindre företag) är leverantörer, finansärer och myndigheter. När det gäller nyttan av revision, menar respondenten att det finns fler personer än revisorn som kan vara betydelsefulla i de mindre företagen; inte minst redovisningskonsulter. Vidare ser respondenten ingen nytta med att utföra en revision enligt ISA i de företag som endast sysselsätter ett fåtal personer.

*... de här som vi kallade 'brödföretag', som kanske sysselsatte en eller två människor... där har jag inte sett någon nytta med att ha revisionen. I alla fall inte som revision är idag... den ska ju göras enligt ISA. Det ser jag ingen nytta med.*

Revisor H ansåg under sin yrkesverksamma karriär inte att de mindre företagen som är undantagna revisionsplikt bör ha någon revision alls; mer än vissa specifika företag som exempelvis planerar att expandera. Respondenten tycker att gränsvärden för revisionsplikt hade kunnat höjas ytterligare men att det samtidigt kan vara värt att föra en diskussion om ett eventuellt nytt regelverk som är anpassat för revision av mindre företag.

Respondenten beskriver att de avslutade revisionsuppdragen i denna grupp av mindre företag när undantaget infördes, men att kunderna kunde behållas eftersom andra tjänster fortfarande efterfrågades inom redovisning, skatt och andra områden. Revisor H blev då mer av en rådgivare och konsult för denna grupp av mindre företag. Vidare tror respondenten att de mindre företagen skulle se positivt på nya revisionsstandarder som är anpassade efter deras behov; förutsatt att revisorn kan uppnå ett likvärdigt slutresultat utan att det blir för dyrt. Revisor H poängterar att anpassade standarder skulle garantera att alla företagare får kvalificerade personer som hjälper dem.

*Framförallt säkerställer man ju, om det skulle vara obligatoriskt, att alla företagare får kvalificerade människor som hjälper dem. Det är ju ett gissel idag att det finns många som är okvalificerade som håller på med den här typen av verksamhet.*

Respondenten lyfter emellertid fram att revisionsplikten gav revisorn en bra möjlighet att få kontakt med nya företag, en möjlighet som alltså sedan försvann. Däremot anser Revisor H att avskaffandet av revisionsplikten var positivt för de kunder som denne redan hade.

### 4.3 Normgivare och regelverk: ISA

#### 4.3.1 Revisor A till C - Mindre revisionsbyråer

##### Revisor A

Revisor A upplever att ISA fungerar bra vid revision av mindre företag, om du väl anstränger dig. Respondenten menar emellertid att förklaringen av de val som denne gör inte är intressant för ett litet företag, som i slutändan skall betala för det. Tidsaspekten blir därför viktig för Revisor A som anser att det tar för lång tid, men att standarden är heltäckande och går att applicera på alla företag, även om den är omfattande. Detta har fördelar då alla har samma regler att utgå från, oavsett företag. Revisor A upplever inget behov av anpassade standarder för revision av mindre företag, men framhäver samtidigt att detta skulle kunna bli aktuellt i framtiden. Främst handlar det om hur de som granskar revisorerna ser på frånsteg från ISA-regelverket i mindre företag.

*Det är ganska självklart att man inte gör samma saker. Man kan ha det regelverket där, men har man gjort ett fullgott jobb och gjort en bra revision och sådär [...] så bör det inte ses som någon större brist.*

För att behålla slagkraften i revisorstiteln, poängterar Revisor A att en revisor måste värna om sitt oberoende och vara försiktig med jäv, samt kunna hitta ett mervärde med revisionen för kunderna. Respondenten ställer sig skeptisk till ständiga förenklingar, vilket istället blir begränsande. Revisor A anser att nuvarande kostnadsfokus i debatten för revision av mindre företag istället borde skifta till att ge kunden ett mervärde. Då är konsultdelen av revision väldigt viktig. Revisor A poängterar att:

*... om jag gör jobbet som strikt revision, väljer att granska utan att ha en rådgivande del i det. Då tror jag att småbolag inte hade uppskattat tjänsten. Då är det banker eller andra som säger att du måste ha detta, då är det de som uppskattar tjänsten.*

Anledningen till detta, är att det är andra användare av den revisionsberättelse som lämnas för mindre företag, menar Revisor A. Enligt respondenten är det företagsledarna själva, vilka inte har full koll på sitt företag, sin bokföring och sitt resultat, som utgör de primära användarna av revisionen. Respondenten menar att konsekvensen vid fel i årsredovisningen, blir att företagsledaren inte fattar välgrundade beslut gällande sitt eget företag; detta även om dessa fel är under revisorns väsentlighetsbelopp. Då får revisorn hjälpa till och förklara för dem varför denne uppmärksammar sådana fel, vilket skulle kunna vara problematiskt när det finns jävsregler, menar Revisor A.

##### Revisor B

Revisor B upplever att ISA är till för revision av större företag och att regelverket därmed behöver reformeras och anpassas efter mindre företag; något som enligt respondenten antingen skulle kunna ske genom ett förslag likt den Nordiska standarden, eller genom en ny EU-standard.

Respondenten tror att nya standarder som är anpassade för revision av mindre företag är nödvändiga eftersom revisionskostnaden just nu blir för dyr i förhållande till de behov som de mindre företagen har. Respondenten ser inga risker med nya standarder som enbart utformas för revision av mindre företag.

En viktig del i problematiken som lyfts fram av Revisor B, är att ISA är för omfattande när mindre företag ska revideras. Respondenten upplever att revisorns professionella omdöme inte hinns med på grund av alla moment som måste göras. Revisor B skulle mycket hellre fokusera på en handfull relevanta och specifika frågeställningar där risken bedöms vara hög och strunta i allt annat. På så sätt skulle revisionen bli mer ändamålsenlig, menar Revisor B. Respondenten påpekar också att den kvalitetsgranskning som görs av en extern part var sjätte år och internt var tredje år, leder till att revisionen blir större än vad den hade behövt vara. Kontrollanterna vill se en näst intill perfekt revision eftersom de i sin tur har strikta regler att följa, något som leder till att revisorn tvingas försvara sin insats och vara medgörlig för att få godkänt. Annars finns det en risk att ärendet går vidare till FAR, vilket Revisor B vill undvika.

*I och med att vi lever i den världen så kan en kvalitetskontrollant hitta fel eller brister i granskningen hur man än gör... och det gör att vi många gånger överreviderar för att vara på den säkra sidan. Det är mänskligt.*

Revisor B menar å andra sidan att ISA kan anpassas för revision av mindre företag eftersom regelverket bygger på revisorns egen bedömning gällande exempelvis risknivå. Eftersom ISA är just riskorienterat och lämnar utrymme för denna typ av bedömning, kan revisionen minskas ner, fokusera på det som är mest relevant och ändå räknas som fullvärdig.

*... man kan anpassa revisionen till mindre företag med ISA, men man är ju livrädd att det inte ska räcka till alltid. Det kan klandras då i samband med kvalitetskontrollerna... [...] det beror på att de oftast kommer från de större byråerna. De jagar liv i oss... vi är ju deras konkurrenter.*

## **Revisor C**

Respondenten tycker att ISA fungerar ganska bra vid revision av mindre företag nu när de väl har kommit in i tänket. Byrån i fråga använder Visma revision, en programvara som är anpassad efter ISA. Revisor C poängterar emellertid att denne, för att hinna med att skriva på för alla företag, överlåter stora delar av revisionen till sina revisorsassistenter. Detta eftersom byrån arbetar med olika saker runt omkring själva revisionen, inte minst skatt- och avtalsfrågor, och därmed fungerar som ett bollplank gentemot företagsledningen.

*Nu följer vi ju Visma revision, vår programvara. Så de har ju anpassat det enligt ISA, så det följer ju den modellen som är där och då tycker vi att det funkar ganska väl när man har kommit in i det.*

Revisor C ställer sig tveksam till huruvida ISA lämnar utrymme för professionella bedömningar och påpekar att denne aktar sig för att göra en bedömning vid till exempel fastighetsvärdering. Istället tar Revisor C hjälp av en professionell extern part för att göra en sådan typ av värdering. Däremot förklarar respondenten att denne visserligen gör en bedömning av trovärdigheten i underlaget som erhållits i samband med inhämtandet av den utomstående värderingen. Revisor C

poängterar emellertid att denne i vissa lägen är tvungen att göra en professionell bedömning, inte minst när det finns obetalda kundfordringar som företagsledningen hävdar att företaget kommer få betalt för. Respondenten påpekar att revisorn skall ha en professionellt skeptisk inställning och vara försiktig när bedömningar görs; chansningar kommer inte på tal.

Revisor C anser att ISA gör det möjligt att anpassa revisionen efter mindre kunder eftersom de kunnat ta fram särskilda mallar som är anpassade för de mindre klienterna. Däremot upplever respondenten inte att ISA varken stödjer eller begränsar dennes arbetsmetodik (möjligen stödjer något), men poängterar samtidigt att regelverket å andra sidan utgör ett stöd för revisorsassistenterna eftersom det finns modeller för hur olika poster ska granskas.

Respondenten upplever inte att ISA är anpassat efter de förväntningar som de mindre kunderna har på revisionen eftersom kunderna inte har den typen av förväntningar alls. Revisor C tror inte att de vet vad ISA är för något, att de skulle ha märkt någon skillnad på de olika revisionsreguleringen som varit, eller att de ens läser revisionsberättelsen. Företagsledningen vill bara köpa sig en trygghet att någon har gått igenom den finansiella informationen och de får i slutändan samma produkt oavsett vilka standarder för revision som tillämpas; det vill säga en revisionsberättelse som de känner en trygghet inför.

*Jag tror inte ens att många läser revisionsberättelsen, de vill köpa sig en trygghet att någon annan har gått igenom detta... och skulle något skita sig så kan de alltid säga att "vi trodde att detta var rätt".*

Revisor C upplever just nu inte ett behov av anpassade standarder för revision av mindre företag; något som emellertid förutsätter att de klarar nästa kvalitetsgranskning utan större anmärkningar. Att respondenten inte upplever ett sådant behov beror på att denne känner att byrån har hunnit anpassa sig väl till ISA och att revisionerna går att göra förhållandevis snabbt utan de blir för dyra. Revisor C tror också att det skulle bli krångligt att behöva jobba i ytterligare ett revisionsprogram (vilket skulle vara baserat på den nya standarden).

*Det var tungrott i början, men vi har kommit in i det. [...] det blir ju bara bökigare för oss att ha ytterligare ett program. Då får man ju ha två olika revisionsprogram man går in i beroende på vilket bolag det är.*

Därtill ser respondenten vissa risker med nya anpassade standarder som lägger större fokus på revisorns professionella bedömning. Inte minst att någon som arbetat i ett år gör en väldigt annorlunda bedömning jämfört med någon som arbetat i tjugofem år. Sådana standarder skulle göra det lättare för revisorn att skylla på och försvara sig med den bedömning som gjorts om något går fel. Revisor C nyanserar emellertid sin åsikt något genom att förklara att denne hellre skulle föredra nya anpassade standarder än att höja gränsvärdena för revisionsplikt till 50/40/80 gränsvärdena för mindre företag.

*... i valet mellan att ta bort revisionsplikten upp till 50/40/80 och att införa en sån standard, så kanske jag tyckt att det ändå är bättre att vi har en "light-version" av revision. Det blir ändå att siffrorna kvalitetssäkras... annars kan det bli lite vilda västern känns det som.*

### 4.3.2 Revisor D till H - Större revisionsbyråer

#### Revisor D

Revisor D upplever att ISA är för omfattande och lyfter fram dess sidantal som ett exempel på detta samt dess översättning från engelskan, vilket gör standarden svår att förstå sig på. Därtill upplever respondenten att ISA detaljstyr revisorn, vilket i slutändan drabbar denne. Revisor D menar att dennes professionella omdöme begränsas i och med att man kan läsa sig till alla svaren. Vidare menar respondenten att ISA skall stödja arbetsmetodiken, men att dess omfattning samtidigt gör det klart jobbigt; särskilt vid revision av mindre företag, en grupp av företag som respondenten menar att ISA inte är anpassad för.

*Den skall väl stödja, men den är omfattande.*

Respondenten poängterar att denne har ett behov av anpassade revisionsstandarder för revision av mindre företag och ser bara fördelar; inte minst att sådana typer av anpassade standarder skulle förenkla, förbilliga och effektivisera revisionen. Därtill är riskerna med en sådan förändring små, menar Revisor D.

#### Revisor E

Revisor E upplever att ISA fungerar "hyfsat" vid revision av mindre företag eftersom revisorn får göra anpassningar när det behövs, men att regelverket samtidigt är lite för omfattande i relation till småföretag. Respondenten framhåller därtill att det är ISA som skall gälla vid revision.

*Ska det vara en revision så ska det vara en revision... och ska vi uttala oss i en revisionsberättelse som skall ha något värde så är det ju det som gäller.*

Revisor E menar att ISA lämnar ett stort utrymme för att göra professionella bedömningar. Respondenten knyter an till att de bedömningar som görs måste dokumenteras och anser att ISA stödjer arbetsmetodiken vid revision av mindre företag eftersom regelverket innehåller ganska mycket vägledning; inte minst gällande bedömning av väsentligt belopp och riskområden. Revisor E poängterar att ISA i grunden förmedlar ett tankesätt, men att det sedan på större revisionsbyråer finns mycket annan vägledning och verktyg som hjälper revisorn att tolka ISA.

Vidare upplever Revisor E att ISA är anpassad efter de förväntningar som byråns mindre kunder har på revisionen, men att det skiljer sig beroende på kundens storlek inom kategorin mindre företag. En kund som exempelvis omsätter fem miljoner har oftast inte något behov av revision, medan en lite större kund som inte uppfyller definitionen av ett "större" företag sätter värde på den revisionsmetodik som finns, menar respondenten.

#### Revisor F

På den byrå som Revisor F arbetar på, har de ett granskningsprogram som följer ISA, vilket appliceras på företag av alla storlekar. Detta program är styrt på hur många revisionstimmar



uppdraget är på, och inte om bolaget är “större” eller “mindre”. Revisor F fortsätter och menar att problemet med det granskningsprogram som används, är att det är alldeles för omfattande vid revision av mindre företag; detta trots att det har skalats ner så mycket det bara går. Detta medför väldigt många “tickboxar” som de måste ta ställning till; något som enligt respondenten är tidskrävande.

Revisor F lyfter fram att det fortfarande är samma risker och att de måste uppfylla samma kvalitetskrav, vilket är svårt att förklara för de mindre kunderna.

*Hur påverkar ISA mig i revisionen av ett mindre bolag? Jo, det påverkar mig i den mån att jag får jättesvårt att förklara revisionen för kunden. Vad gör vi, varför tar det så lång tid, varför kostar det så mycket pengar?*

Revisor F anser att ISA ger ett stort utrymme för professionella bedömningar. Ett exempel som lyfts fram är bedömningen om “fortsatt drift” (going concern, ISA 570) där respondenten förklarar att de vid slutrevisionsmöten skall bedöma huruvida de tror att kunden överlever ett år framåt. Vid konkurs kommer konkursförvaltaren att titta bakåt i tiden med facit i hand och kan ha invändningar mot den revision som är utförd. Vidare anser respondenten att ISA ger bra vägledning och stödjer arbetsmetodiken. Respondenten förklarar att revisorn först får bedöma vilka riskområden som finns, något som uttrycks i ISA.

Samtidigt har Revisor F ett behov av någon form av anpassade revisionsstandarder för mindre företag. Respondenten lyfter fram att den Nordiska standarden kan vara ett sätt, men påpekar samtidigt att det inte är någonting som byrån var positiv till då de får problem med sin internationella byrå.

*Det var vår internationella firma som sade “an audit is an audit”, du kan inte säga att nu gör vi en revision av ett mindre bolag... utan nu gör vi en revision.*

Revisor F tar upp andra alternativ såsom “review” vilket finns i Danmark, där man kopplar bort en del av revisionen. Respondenten reserverar sig samtidigt och påpekar att denne vet för lite för att fullt ut kunna uttala sig om det. Men en lösning enligt Revisor F vore, att som revisor kunna gå in och intyga om poster genom en specifik riktad granskningsåtgärd såsom för omsättning, kundfordringar eller lager.

Enligt Revisor F, pratas det mycket internt om hur de skall bemöta en höjning av gränsvärdena; vilket de utan tvekan kommer påverkas av. Revisor F menar att även om det finns fördelar med att höja gränsvärdena för revision, så har denne ett antal kunder som inte är lämpliga att undantas från revisionsplikt.

*De måste ha någon form av granskning för annars blir det galet.*

Revisor F menar att de behöver utvecklas för att möta efterfrågan från kunderna.

*Kunderna behöver värdeskapande revision. Det är det de behöver, med en grund i att det skall vara rätt och på något sätt hur det kan bli bättre. Det är hela essensen.*

Respondenten menar vidare att revisorer måste lyckas att förklara vikten av revision och vad det innebär. Revisor F poängterar att det till stor del är en pedagogisk övning gentemot de mindre kunderna.

### **Revisor G**

Revisor G välkomnar debatten av en förenkling för de mindre företagen och framhäver att det kan bli för mycket med en fullständig revision "i alla dess beståndsdelar".

*Det är svårt att få en försvarbar ekonomi. Det är många timmar som ändå måste in.*

Förutom att det är mindre material att gå igenom i de olika momenten vid revision av mindre företag, så upplever respondenten att det inte går att anpassa revisionen till de mindre kunderna. Samtidigt upplever respondenten att ISA ger utrymme för professionella bedömningar och att det bara är att motivera bort de moment som inte anses vara relevanta för den aktuella revisionen. Å andra sidan anser Revisor G att ISA begränsar dennes arbetsmetodik eftersom det är väldigt många moment som skall genomföras. Respondenten lyfter fram att det ändå är materialet som styr och att det inte finns några genvägar, även om det skulle bli aktuellt med en nerskalad revisionsstandard.

Vidare poängterar respondenten att de mindre företagen inte har full koll på vad revisionen innebär; de vill bara veta att allt är rätt och genomgången. Det är endast de större företagen som har några förväntningar på revisionen. Respondenten lyfter fram;

*Hitta någon produkt, något ramverk, någon tjänst och något sätt för revisorer att uttrycka sig. Att de känner en trygghet i det här, att det faktiskt är genomgången.*

Slutligen poängterar Revisor G följande angående anpassade revisionsstandarder för mindre företag;

*Jag tycker det finns ett behov, jag tycker absolut det. Sedan ser jag svårigheten med att införa det.*

Och därtill;

*Hur ska man uppfatta att det är köpvärt, en leverans man vill ha? Till viss del ibland bara för att få ned tidsomfattningen och därmed priset.*

### **Revisor H [pensionerad]**

Revisor H menar att ISA inte medförde några skillnader mot hur det var tidigare när svensk revisionsstandard gällde, samt att regelverket i grunden fungerar i både stora och små företag. Revisionen kunde anpassas till de mindre kunderna i samma utsträckning som tidigare och därtill förändrades inte heller det utrymme som lämnades för att göra professionella bedömningar. Respondenten menar att ISA präglas av ett mer amerikanskt synsätt och att fokus ändrades när regelverket implementerades. Interna kvalitetskontrollanter fick större makt än tidigare (på de

större byråerna) i och med att kraven ökade (inte minst dokumentationskravet). Revisor H tror att dessa krav kan ha upplevts som överdrivna.

*... det blev alldeles för mycket dokumentationshysteri och mindre fokus på kunden [...] och att förstå affären också vidare.*

Respondenten poängterar emellertid att denna förändring inte enbart kan hänföras till ISA, utan även till att de finansiella skandaler som inträffat ledde till en tuffare tillämpning av regelsystemen överlag.

Vidare upplever Revisor H att ISA inte alls är anpassat efter de förväntningar som de mindre företagen har på revision; något som beror på att regelverket är hämtat ur en amerikansk kontext. Enligt respondenten upplevde många kunder att revisionen byråkratiserades; något som syns genom att revisionsberättelsen blivit allt längre eftersom revisorn vill förtydliga ansvar samt vad denne gör.

*Det räcker ju egentligen att man tänker sig att vi hade en revisionsberättelse på en halv sida för inte så länge sedan. Sen blev det ju en hel sida fullplottrad, och nu är det ju två sidor... och det är ännu fler sidor för de noterade bolagen.*

Respondenten tror att revisionsstandarder som är tydligt anpassade för de mindre företagen skulle kunna mottagas positivt och betonar att man i så fall skulle kunna höja gränsvärdena för revisionsplikt.

## 4.4 Revisionsprocessen

### 4.4.1 Revisor A till C - Mindre revisionsbyråer

#### Revisor A

Revisor A anser att ISA lämnar utrymme för att göra professionella bedömningar, men å andra sidan begränsar regelverket arbetsmetodiken i viss utsträckning när det gäller revision av mindre företag; något som främst beror på att revisorn måste motivera alla sina val. Respondenten menar att genomförandet av revisionen skiljer sig åt beroende på företagsstorlek och framhäver att typen av granskning blir annorlunda när ett litet företag revideras. Då är det ofta färre personer inblandade, färre kunder och enklare affärsupplägg. Revisor A lyfter fram aspekten av dokumentation och anser att;

*Om inte jag dokumenterat varför jag gör saker och ting, då kan ingen bedöma om mitt tyckande är riktigt.*

Respondenten anser samtidigt att det är viktigt att ha dokumentation så att denne i efterhand kan gå tillbaka och se hur och varför vissa val och ställningstaganden gjordes. Utan dokumentationen framgår inget annat än slutsatsen, menar Revisor A. Samtidigt poängterar respondenten att en stor del av det revisorn måste ta ställning till, är ganska onödigt och knappt väsentligt, vilket går ut över tidsåtgången.

*Om jag inte tittar på det så tycker de [revisorers mindre kunder] inte att jag gjort mitt jobb. Så jag gör en för stor revision egentligen och måste därför dokumentera för mycket. Om jag inte gör det så kommer jag inte ha en nöjd kund. Det blir moment 22.*

Revisor A fortsätter och lyfter fram att många byråer går mot att fullt digitalisera sin revision, vilket får en inverkan på dokumentationen. Det är lättare att dokumentera, det går snabbare att koppla ihop dokument digitalt och dokumentationen blir inte lika betungande som vid pappersdokumentation.

### **Revisor B**

Det huvudsakliga skälet till att dokumentera revisionen enligt Revisor B, är att dokumentationen måste finnas om byrån skulle bli stämnd och hamna i en skadeståndsprocess. Detta förekommer eftersom revisorn är försäkrad, vilket inger en tro om att det är lätt att få pengar utbetalda i form av skadestånd genom att stämma revisorn. Respondenten menar att det måste till en lagändring gällande detta.

*Vi kan ju hamna i en skadeståndsprocess och då måste vi ju så att säga försvara vår revisionsinsats [...] vi kan ju bli stämda.*

Respondenten upplever arbetsbelastningen vid dokumentationsarbetet som väldigt jobbigt, men att det har blivit bättre i och med digitaliseringen. Respondenten förtydligar att det är tidspressat under högsäsong och att det tar mycket tid eftersom dokumentationen är en huvudsaklig del av revisionen, då revisorn måste påvisa vad denne faktiskt har gjort. Revisor B tar upp de datorbaserade revisionsprogrammen och beskriver hur dessa har lärt revisorer att revidera på ett smartare sätt utifrån riskbedömningar och bedömningar av redovisningssystemen. På så sätt har den traditionella substansgranskningen<sup>22</sup> kunnat minskas ner. Trots denna förändring upplever Revisor B dokumentationen som för omfattande i relation till de mindre företagen.

*... det är ju näst intill tusentals frågor som man slentrianmässigt ska fylla i [...] trots att man kanske har reviderat bolaget i tjugofem år och kan bolaget helt perfekt egentligen [...] att bara fylla i tusen kryss... det känns lite meningslöst om jag ska vara ärlig. Det är dödande tråkigt dessutom.*

### **Revisor C**

Revisor C menar att ISA har inneburit att revisorn inte endast kan koncentrera sig på väsentlighet och risk, utan måste titta på ett flertal saker samt dokumentera vad denne har gjort respektive inte gjort. Samtidigt poängterar respondenten att byrån jobbat med att få ned dokumentationen och att mycket handlar att bättre förstå ISA.

Första årets revision av en ny kund innebär en särskilt omfattande dokumentation med bland annat många checklistor, men sedan underlättas revisionen successivt under de efterföljande åren genom att byrån kan nyttja framtagna standardtexter; inte minst när de behöver reservera sig för

---

<sup>22</sup> Se avsnitt 2.2 Revisionsprocessen för mer information om substansgranskning.

åtgärder som de inte gjort, förklarar respondenten. Revisor C menar att ISA medför ett annat tankesätt och poängterar att de tidigare inte behövde kommentera saker och ting som är rätt eller självklara. Nu behöver de skriva ner allt de granskat; allt från att ingående balans stämmer till att företaget inte har förbjudna lån.

*Sen kan jag som påskrivande revisor kanske hoppa över många av punkterna som mina assistenter har kryssat i. Jag känner företagen sedan en massa år tillbaka och jag behöver inte läsa igenom igen att det är ägaren som betalar alla fakturor, ägaren attesterar allting också vidare...*

Revisor C poängterar samtidigt att "innan RS var dokumentationen katastrof". Respondenten lyfter fram att dokumentationen med ISA har varit på gott och ont.

*Många gånger så upplevs det som meningslöst, men det finns ju en tanke bakom...*

Respondenten menar samtidigt att standarderna skall fungera för alla företag oavsett storlek, även om det inte gör revisionen roligare.

*Det kommer inte ge något ytterligare för kvalitet, men det finns en bock i en ruta. [...] Det ger inte så mycket, men det är ett krav. Man förstår att det måste finnas. Tar man bort dokumentationskravet så är man tillbaka på att lita på revisorns professionella bedömning.*

#### **4.4.2 Revisor D till H - Större revisionsbyråer**

##### **Revisor D**

Revisionsprocessen skiljer sig beroende på företagets storlek, menar Revisor D. Respondenten lyfter fram att i ett mindre företag så kan denne bläddra igenom hela bokföringen, exempelvis en pärm med tjugofem verifikat i, och därmed få en bra uppfattning om företaget; det behöver inte krånglas till mer än så, menar Revisor D. Det huvudsakliga skälet till varför revisionen dokumenteras är att revisorn ska ha ett facit, så att denne kan påvisa att allt stämmer och går ihop. Respondenten förklarar att denne inte gör dokumentationen, utan det gör en revisorsassistent, men poängterar ändå att omfattningen är onödigt stor i förhållande till revisionen av de mindre företagen. Revisor D framhäver att det inte finns några risker med att minska dokumentationskravet.

Datorstöd har haft en inverkan på revisorns roll genom åren och respondenten menar på att det tidigare handlade om att få ihop resultat- och balansräkningarna, vilket gjordes med hjälp av manuella dagböcker. Respondenten tillade att revisorerna, genom att titta på bokföringsordern, kunde se vad revisionen påverkat längs vägen. Revisorns roll som granskare har därmed ökat i betydelse över tid, menar respondenten.

##### **Revisor E**

Revisor E förklarar att revisionsprocessen delvis skiljer sig åt beroende på om ett större eller mindre företag revideras; exempelvis genom att det kan vara svårt att utföra en granskning av interna kontroller i ett mindre företag. Det huvudsakliga skälet till att revisionen dokumenteras,

är enligt respondenten att den ska kunna kvalitetssäkras och granskas för att säkerställa att revisorn gjort rätt och följt de regler som finns. De krav som ISA ställer på dokumentationen är enligt Revisor E ändamålsenliga även vid revision av mindre företag. Respondenten upplever även att arbetsbelastningen och tidsåtgången blivit bättre under senare år tack vare de verktyg som finns tillgängliga, något som till stor del hänger ihop med den digitalisering som skett. Revisor E tillägger att byrån har effektiva verktyg för hur en riskbedömning skall göras, hur väsentligt belopp bestäms, varför man valt de risker man gjort, hur man har tänkt samt för hur man dokumenterar detta. Respondenten tror även att ett eventuellt minskat dokumentationskrav skulle kunna leda till att revisionens kvalitet minskar.

*Ska man göra en revision så måste man dokumentera sig och göra det jobb man ska göra. Annars är det ju ingen revision...*

## Revisor F

Det huvudsakliga skälet till att dokumentera revisionen är att andra revisorer skall kunna komma fram till samma slutsats i efterhand, menar Revisor F. Respondenten fortsätter och tillägger att det är väldigt farligt när dokumentationen glöms bort. Ett sätt att lösa detta på, är genom olika mallar som talar om hur poster skall testas och till vilken grad, beroende på postens inneboende risknivå. Samtidigt skiljer detta sig beroende på vilken typ av post som skall testas, särskilt när de är av bedömningskaraktär menar Revisor F.

Respondenten menar vidare att de försöker få bort manuella akter och gå emot digitala. Därtill menar Revisor F att deras interna kvalitetskontroll är väldigt viktig och att de måste signera i databasen samtidigt som de exempelvis signerar revisionsberättelser. Detta påverkar deras sätt att arbeta menar respondenten som även poängterar att revisionsmetodikerna i sig, vilken i stor utsträckning digitaliserats, är väldigt viktig.

*Vid den här tiden på året får du en lite för hög arbetsbelastning. Ska du gå in och göra allt så bra som du själv skulle vilja... då blir du inte klar i tid och du kan inte få ut det mot kunden för kunden vill inte betala för det.*

Revisor F fortsätter och lyfter fram betydelsen av de medarbetare som tillsammans utgör revisionsteamet. Respondenten menar att arbetsbelastningen fördelas genom att revisorsassistenterna gör en stor del av revision. Sedan ställer respondenten kontrollfrågor och granskar de saker och moment som denne vet att medarbetarna ibland brister i. Respondenten poängterar därtill att det optimala vore om denne var inne i databaserna mer och tycker till kontinuerligt.

*Men det är klart, det förstår ni också, att om vi har mycket att göra, och vi har koll på det här, då gör jag kanske inte alla de momenten.*

Detta är samtidigt något som förändrats i och med digitaliseringen menar Revisor F som lyfter fram att det ökar säkerheten i revisionen eftersom det numera finns ett digitalt avtryck. Idag finns allt i deras granskningsprogram förklarar Revisor F. Missar de att bocka i en ruta, så blir allt fel. Respondenten menar att det finns en risk att de yngre slutar tänka om allt förenklas genom digitaliseringen; att de till slut bara arbetar utifrån mallar och övriga datorstöd. När de endast testar enskilda poster, blir det svårare att förstå hur allt hänger ihop, menar respondenten som lyfter fram ett exempel på order- och faktureringskedjan.

## Revisor G

I termer av volymer och komplexitet, skiljer sig revisionen åt beroende på företagsstorlek. Datorstöd är väldigt viktigt menar Revisor G som poängterar att digitaliseringen både förändrat och förenklad revisionen, något som även kunden värdesätter. Respondenten menar vidare;

*Dokumentationen, det är själva navet i revisionsverksamheten och vi har ett arbetsverktyg, likt de flesta byråer, som vi dokumenterar i. Det är "a och o" att ha ett bra verktyg att dokumentera i. Det är en förutsättning för att ha en effektiv arbetsprocess.*

Förutom att dokumentationen stödjer arbetsprocessen, så utgör den också ett bevismaterial på att revisionen är utförd. Dokumentationens roll som bevismaterial aktualiseras främst vid eventuella brottmål eller i andra fall då det finns skäl att gå tillbaka; då måste revisorn kunna påvisa vad denna har gjort. Revisor G tar upp en liknelse med att besiktiga bilen och förklarar att alla protokoll skall sparas för att någon i efterhand skall kunna ta del av dem. En förenklad revision skulle enligt den liknelsen innebära att revisorn endast kollar så att framlyktorna lyser men inte baklyktorna, menar respondenten. Gällande tidsåtgången vid dokumentationsarbetet förklarar Revisor G att;

*Vi är tidsoptimister. Det tar längre tid än vad vi tänker. Och det kanske inte bara är dokumentationen, utan det handlar också om ett samspel... att materialet från kunden kommer fram.*

Vidare menar respondenten att revision handlar mycket om regelefterlevnad, att de skall göra allting i alla steg enligt dagens ISA-revision; något som är tidskrävande. Detta har förändrats under de senaste 20 åren tror respondenten som spekulerar i att de tidigare "rundade hörn" här och där, vilket inte går att göra i dagens revision. Samtidigt framhäver respondenten att ISA:s dokumentationskrav kan förenklas vid revision av mindre företag, vilket de själva aktivt jobbar med i deras egna verktyg som utgår från ISA. Å andra sidan menar Revisor G att;

*Om man nu skall kalla det en revision som det står i en revisionsberättelse idag. Då är det det som gäller. Alternativt ingenting alls.*

Risken med att lätta på dokumentationskravet är att man samtidigt lättar på de arbetsuppgifter som revisorn skall utföra menar respondenten som framhäver att "om man inte dokumenterar det, så har man inte gjort det".

## Revisor H [pensionerad]

Revisor H menar att revisionens genomförande och utförande skiljer sig åt beroende på företagets storlek och att den grundläggande skillnaden är att mindre företag inte har någon fungerande intern kontroll som revisorerna kan granskas. Därför blir revisorn tvungen att utföra mer substansgranskning i mindre företag än i större. Där handlar det istället mer om att bedöma systemen och att ta stickprov.

Respondenten menar att det huvudsakliga skälet till att dokumentera revision är att det fungerar som ett bevismaterial om något skulle gå fel. Eftersom revisorn inte kan utföra hela revisionen

självy, spelar dokumentationen även en viktig roll för att veta vad medarbetare har gjort och för att säkerställa att den utförs av rätt medarbetare med rätt erfarenhet. Revisor H poängterar att det är viktigt att dokumentationen är enhetlig och att det finns en struktur för synpunkter och reflektioner.

När det gäller arbetsbelastningen vid dokumentationsarbetet, upplevde Revisor H att framförallt planeringsarbetet blev för omfattande i relation till de mindre företagen. Här borde det finnas större skillnader mellan revision av större- och mindre företag, menar Revisor H. Vidare anser respondenten att ISA:s dokumentationskrav inte är ändamålsenliga för revision av mindre företag, men förklarar samtidigt att det i grunden inte är någon skillnad eftersom ISA inte särskiljer större- och mindre företag. Däremot görs vissa anpassningar för de mindre företagen, inte minst av de revisionsprogram som används; något som respondenten menar att alla de stora byråerna gjort. Revisor H tror å andra sidan att ytterligare förenklingar hade kunnat göras gällande planeringsmomentet och påpekar att den omfattande dokumentationen gör att revisionen blir för dyr för de mindre företagen. Respondenten lyfter även fram att det omfattande dokumentationskravet har lett till att denne tyckte att revisionen blev tråkigare.

*Det blev mycket meningslösa frågor [...] det skulle avslutas och bockas av i tid. Det är väl inget fel med ordning-och-reda-frågor, men jag tyckte att det blev tråkigare att jobba med revision. Jag tror också att många medarbetare tyckte att det blev tråkigare med revision... det driver bort människor som annars kanske hade varit intresserade av att jobba med revision.*

Revisor H tillägger emellertid att denne inte tror att felet ligger i dokumentationen i sig, utan att hela angreppssättet är fel. Det skulle behövas ett helt nytt regelverk för de mindre företagen så att vissa moment kan göras på ett annat sätt; men allt ska fortfarande dokumenteras och revisionen kan inte göras halvdant.

*Jag tror inte riktigt att det är där skon klämmer, utan det är hela "approachen" [...] det finns ju ingen människa som kan säga att vi har gjort revision till 80% eller 60%. Man måste ju sätta upp ett helt nytt regelverk för de här mindre företagen...*



## 5. ANALYS

---

*I detta avsnitt analyseras empirin utifrån den analysmodell som tidigare presenterats i metodavsnittet. Fokus är på att identifiera likheter, skillnader, mönster och motstridigheter. Mot bakgrund av att författarnas egna bearbetning av referensramen illustrerar att dess olika beståndsdelar påverkar varandra och därmed hänger samman, kommer analysen inte göras utifrån endast ett perspektiv i taget. Istället sammanvävs referensramens olika delar löpande med empirin.*

---

Det första som utmärker sig är att samtliga revisorer är överens om att syftet med revision är att kvalitetssäkra de finansiella rapporterna så att en extern intressant kan lita på den information som lämnas. Revisor D [större byrå] menar emellertid också att syftet är att dokumentera verkligheten. Vidare råder en viss enighet om vilka som är de primära användarna av revision. Hälften av revisorerna svarade att det är ägarna och företagsledningen (vilka enligt ett flertal av respondenterna sammanfaller i mindre företag) som är de primära användarna av revisionen, medan en majoritet dessutom tog upp kreditgivare (i de fall en sådan fanns). Ett fåtal revisorer nämnde även kunder, Skatteverket, leverantörer, anställda, konkurrenter och affärspartners. Samtliga revisorer framhäver att det är viktigt att de finansiella rapporterna är korrekta och Revisor A [mindre byrå] lyfte även fram att fel som faller under revisorns väsentlighetsbelopp bör uppmärksammas ändå, eftersom detta skulle kunna indikera att redovisningen är undermålig. Om dessa fel negligeras är risken att företagsledaren, vilken i mindre företag oftast är samma person som ägaren, inte fattar välgrundade beslut. Revisorn behöver då hjälpa till att förklara varför denne uppmärksammar sådana fel, vilket problematiseras med jävsregler. Dessa observationer bekräftar i stor utsträckning det resonemang som förs av Knechel *et al* (2008), Langli och Svanström (2014) och Schulze *et al* (2003). De menar på att ägande och förvaltning ofta sammanfaller i mindre företag, vilket leder till att det inte föreligger någon informationsasymmetri mellan dessa parter. När så är fallet, aktualiseras inte revision som försäkran (Carrington, 2014); syftet blir därmed något annat i denna grupp av mindre företag.

Carrington (2014) menar att normgivare tar sin utgångspunkt i en strävan att minimera informationsasymmetri mellan företagsledningen och mottagarna av den finansiella informationen (genom revisionens bestyrkande). Denna utgångspunkt tycks emellertid inte vara ändamålsenlig för revision av mindre företag eftersom empirin indikerar motsatsen. Exempelvis menar Revisor E att det utöver revisorn själv, inte finns någon användare av de finansiella rapporterna för denna grupp av företag. Därtill tror Revisor F dessutom inte att det finns några intressenter som kan tänkas lida någon skada om väsentliga fel upptäcks avseende redovisningen i mindre, ägarledda företag som samtidigt är välmående och solida.

Vidare är en klar majoritet av revisorerna överens om att det är rådgivningen som tillför ett mervärde i mindre företag. Mot bakgrund av att revisorn både kan ha en roll som granskare och rådgivare, skulle revisorns oberoende kunna äventyras vid revision av mindre företag, vilket diskuteras av Kinney *et al* (2004) och Svanström (2008). Revisorns oberoende berörs ej direkt i studien, men empirin visar att en klar majoritet av revisorerna anser att införandet av undantagsregeln för revisionsplikt för de allra minsta företagen var positivt. Revisor A [mindre byrå] menar

på att jävsproblematik visserligen kan föreligga vid revision av mindre företag, men lyfter samtidigt fram att en granskning utan någon form av rådgivning inte uppskattas av kunden.

Revisorer på både mindre och större byråer motiverade bort revisionen för de mindre företagen och ersatte istället denna med olika typer av rådgivning, något som skulle öka ytterligare om nuvarande gränsvärden höjdes. Revisor B [mindre byrå] lyfter fram att revisorns kompetens och dess relationer är av större vikt än revisionen i sig för de mindre företagen och att det därtill råder en priskänslighet bland de företag som är undantagna revisionsplikt. Därför kan revisorn inte debitera vilken revisionskostnad som helst. Denna uppfattning delar bland annat Revisor F [större byrå] som poängterar att revisionskostnaden blir för stor i förhållande till det begränsade mervärde som revisionen tillför den mindre kunden. Överlag uttrycker revisorerna emellertid att revisionen i vissa hänseenden trots allt har ett värde för de mindre företagen eftersom den gör att en utomstående betraktare kan lita på den kvalitetssäkrade informationen som lämnas, men att behovet av en allt för omfattande revision begränsas eftersom kostnaden som sagt blir för hög i förhållande till detta värde. Denna observation kan förklaras av det resonemang som förs av Knechel (2013) som menar på att en allt för omfattande revisionsstandard riskerar att underminera den ekonomiska nytta som revisionen tillför intressenterna, med konsekvensen att revisionsbyråerna tvingas sänka sina arvoden.

Därtill var uppfattningen bland revisorerna att revision av de mindre företagen istället borde vara efterfrågestyrd. Revisor E [större byrå] lyfter fram att de mindre företagen på så sätt kan påkalla revision om ägaren vill sälja företaget eller låna pengar av en extern kreditgivare. Revisionen kan på detta sätt fungera som en extra kvalitetsstämpel när det behövs. Detta resonemang får stöd av Lennox och Pittman (2011) som även menar att företag skickar positiva signaler till sina intressenter genom att frivilligt anlita en revisor och blir föremål för revision, vilket aktualiseras särskilt vid kreditgivning. Revisor G [större byrå] bekräftar detta och menar på att revisionen kan få en positiv inverkan på de kreditvillkor som erhålls från banken. Samtidigt är en majoritet av revisorerna också överens om att kreditgivare utgör en primär användare av revisionen eftersom de samtidigt efterfrågar den. Denna observation skulle kunna förklaras av Collis *et al* (2004) som poängterar att det föreligger en informationsasymmetri mellan kreditgivare och företagsledning. Vid kreditgivning har revisionen alltså till syfte att minimera denna informationsasymmetri. Collis *et al* (2004) visar genom sin studie av 385 små företag att det finns en stor efterfrågan av revision även om den vore frivillig, vilket bekräftar det resonemang som förs av exempelvis Revisor G [större byrå] och Revisor C [mindre byrå]. De förklarar att deras mindre kunder efterfrågar den kvalitetskontroll som blir resultatet av revisionen.

I enlighet med teorin om revision som förbättring (Carrington, 2014) påverkar revisorn redovisningen direkt (genom revisionen), vilket leder till att den finansiella rapporteringen blir rätt och riktig. Samtidigt torde det inte vara orimligt att anta att detta skulle kunna uppnås även om revisorns roll som rådgivare skulle få ett ännu större utrymme i mindre företag. Detta resonemang stöds av flera revisorer som poängterar att revisorn besitter en bred kunskap inom många olika områden och därmed är oerhört kompetent; en kunskap som kommer till nytta oavsett om revisorn granskar redovisningen eller ger redovisningsrelaterade råd i samband med att redovisningen upprättas. Om de mindre företagen anlitar en revisionsbyrå som rådgivare i frågor om redovisning, så finns det rimligen ingen risk för väsentliga fel, menar Revisor F [större byrå]. Nya

anpassade standarder för revision av mindre företag, i vilken revisorns roll som rådgivare får större utrymme, skulle enligt Revisor H [större byrå, pensionerad] leda till att företagen får hjälp av kvalificerade människor; vilket inte alltid är fallet i dagsläget. Detta då efterfrågan på revision skulle öka förutsatt att nya anpassade standarder vore obligatoriskt. Resonemanget stöds av Langli och Svanström (2014) som menar att små- och medelstora företaget får en större möjlighet till redovisningsmässig assistans och råd genom att anlita en revisor. Detta kan vara särskilt värdefullt för företagsledningen i mindre företag då denna ofta saknar kompetens i bland annat redovisning och beskattning (Langli & Svanström, 2014). Å andra sida skulle även en höjning av gränsvärden kunna tänkas få samma effekt, menar Revisor A, B [mindre byråer] samt Revisor F [större byrå]. Detta eftersom en höjning av gränsvärdena skulle göra att fler företag undantas revisionsplikt, vilket ökar betydelsen av redovisningskonsulter som då ges större utrymme. Svanström (2008) menar emellertid att revisionens värde ligger i att granskningen sker på ett oberoende och professionellt sätt, vilket skulle kunna äventyras om revisorn bistår med rådgivningstjänster.

Sammantaget uttrycker sex av åtta revisorer explicit att ISA-regelverket som sådant är för omfattande när mindre företag revideras. Vad som emellertid står ut är att Revisor B [mindre byrå] upplever de regelbundna kvalitetskontrollerna som problematiska eftersom denne känner sig tvungen att överrevidera för att undvika att få en anmärkning. Liknande resonemang förs även av Revisor H [större byrå, pensionerad] som tror att många ser kvalitetskontrollanternas krav som överdrivna. Vidare anser även Revisor A [mindre byrå] att den syn som kvalitetskontrollanternas har på fränsteg från ISA är problematisk och menar att dessa fränsteg inte borde ses som en brist, förutsatt att revisorn gjort ett fullgott jobb. Som en följd av ISA:s omfattning blir även revisionen och dokumentationsprocessen specifikt, mer omfattande än vad den hade behövt vara. Detta är en åsikt som yttras av merparten av revisorerna. Revisor A [mindre byrå] upplever precis som Revisor B [mindre byrå] att mindre företag ofta överrevideras på grund av dokumentationskravet. Som en följd av detta upplever Revisor B dessutom att denne inte hinner med att utöva sitt professionella revisorsomdöme. Denna observation bekräftar det resonemang som förs av Westerdahl (2005) som just argumenterar för att den arbetsprocess som RS (regelverket före ISA) medförde, begränsade revisorns resonemang, omdöme, erfarenhet och framtida lärande. En förklaring till detta, skulle rimligen kunna vara att Revisor B saknar revisorsassistenter och därmed får utföra hela revisionen själv. Det är en tydlig skillnad mot Revisor A och C [mindre byråer] samt Revisor D, F och H [större byråer] som uttryckligen poängterar att de har medarbetare och revisorsassistenter som utför själva granskningsmomenten. Ytterligare en konsekvens av dokumentationsprocessens omfattning är att den revisionskostnad som de mindre företagen tvingas betala blir för stor, vilket en majoritet av revisorerna från både större och mindre byråer håller med om.

Vidare anser en klar majoritet av revisorerna också att det huvudsakliga skälet till att dokumentera revisionen är att revisorn skall kunna påvisa vad denne har gjort; inte minst vid en eventuell skadeståndsprocess till följd av en skandal. Denna åsikt framhölls av revisorer på både mindre och större byråer. Att flera revisorer uttrycker att de måste kunna påvisa vad de gjort, kan direkt kopplas till Carringtons (2014) resonemang om revision som försäkring. Carrington (2014) menar att revisorn garderar sig mot skadeståndsanspråk som skulle kunna bli konsekvensen av att fel i redovisningen upptäcks. Detta eftersom revisorn tar på sig en del av risken genom rollen

som granskare. Resonemanget förs även av Revisor B [mindre byrå] som menar att revisorer ofta blir stämnda eftersom de är försäkrade; något som inger en tro om att det är lätt att få ett monetärt skadestånd utbetalt genom att stämma revisorn.

Det råder emellertid delade uppfattningar angående vilka risker ett minskat dokumentationskrav kan tänkas medföra. Revisor B [mindre byrå] och Revisor D [större byrå] ser inga risker med att minska dokumentationskravet utan betraktar en sådan förändring som mer ändamålsenlig vid revision av mindre företag. Revisor A [mindre byrå] samt de övriga revisorerna på de större byråerna (bortsett från Revisor D) ser vissa risker med att minska dokumentationskravet och menar att en sådan förändring skulle kunna innebära en sämre revisionskvalitet samt att vissa av revisorns arbetsuppgifter försvinner. Revisor H [större byrå, pensionerad] menar på att dokumentation i sig inte är problemet, utan att det är arbetet med planering som blir för omfattande. Att revisorer på större byråer har tillgång till mer anpassade mallar och internt framtagen vägledning än revisorer på de mindre byråerna, tycks alltså inte ha en inverkan på revisorernas uppfattning gällande ISA:s omfattning.

Samtidigt svarar ett flertal revisorer, däribland samtliga revisorer som har varit auktoriserade i minst 20 år, att ISA tenderar att leda till ett "checkliste-orienterat" synsätt vilket upplevs som negativt. Denna åsikt delas även internationellt inom yrkesgruppen genom tidigare invändningar mot nuvarande ISA-regelverk (Federation of European Accountants, 2011). Att checklistor blivit allt vanligare är något som kan tänkas förklaras av det resonemang som förs av Öhman (2007), som genom sin studie av 82 revisorer i Sverige kom fram till att revisionen har gått från att göra "rätt saker" till att göra "saker rätt". Öhman (2007) tar bland annat upp att fokus på väsentlighetsbelopp har ökat; ett fokus som emellertid skulle drabba revisionskvaliteten enligt Revisor A [mindre byrå]. Detta eftersom revisorn riskerar att negligera fel som faller under revisorns väsentlighetsbelopp. Att respondenterna framhäver att ISA detaljstyr hur revisionsprocessen ska utföras (vilket tar sig i uttryck genom det checkliste-orienterade synsättet), tyder på att regelverket har lett till det som Knechel (2013) menar bör undvikas. Knechel (2013) framhäver bland annat att revisionsstandarder bör undvika att styra hur revisionen tekniskt skall utföras eller leda till en överdriven standardisering av rutiner. Särskilt anmärkningsvärt var även att Revisor A [mindre byrå] tyckte att det var jobbigt att behöva motivera varför denne väljer bort vissa moment, istället för att enbart lägga fokus på det revisorn faktiskt väljer att göra; något som upplevs som hämmande för arbetsmetodiken. Även Revisor C [mindre byrå] tar upp att ISA har inneburit att revisorn både måste dokumentera vad denna gör respektive inte gör, med checklistor som konsekvens. Observationerna kan tänkas bekräfta det resonemang som förs av Agevall *et al* (2017), som i sin studie kom fram till att det fanns en risk för att kraven på dokumentation tar tid från revisorernas kärnverksamhet (under tidigare revisionsregelverket, RS).

Francis (2004) argumenterar för att de grundläggande legala och professionella krav som ställs på revisionen, skulle kunna utgöra en lägsta nivå för revisionskvaliteten. Detta resonemang bekräftas av flera av revisorer på både mindre och större revisionsbyråer. Exempelvis menar både Revisor E och G [större byråer] att revisionskvalitet innebär att revisorn följer de regelverk som gäller. Revisor A [mindre byrå] styrker resonemanget och menar på att revisionen har kvalitet när revisorn utfört revisionen på rätt sätt i enlighet med rådande regelverk. Därtill menar Revisor C [mindre byrå] att revisionskvalitet uppnås genom att revisorn följer god revisionsd.

Samtliga revisorer anser att digitaliseringen har förändrat revisionsprocessen; inte minst genom att dokumentationsarbetet har kunnat underlättas. En risk som emellertid lyfts fram av Revisor F [större byrå] är att den digitaliserade arbetsmetodik skulle kunna underminera förståelsen hos de yngre revisorerna eftersom de riskerar att endast fokusera på att fylla i mallar. Detta styrker resonemanget som förs av Westerdahl (2005), som menar på att "den strikta arbetsprocessen begränsar en revisors tankemönster" och därmed revisorns fortsatta lärande. Av intervjuerna framgår även att en majoritet av revisorerna anser att ISA lämnar ett stort utrymme för professionella bedömningar eftersom regelverket bland annat utgår från den risknivå som fastställs av revisorn (IAASB, 2009). Revisor F [större byrå] poängterar också att en professionell bedömning måste göras gällande bolagets fortsatta drift (going concern), alltså hur troligt det är att bolaget i fråga kommer finnas kvar i framtiden. Revisor D [större byrå] anser emellertid att utrymmet för att göra professionella bedömningar är begränsat. Detta eftersom den detaljstyrning som ISA medför gör att revisorns professionella omdöme i hög grad tas bort i och med att revisorn måste läsa sig till väldigt mycket, menar Revisor D [större byrå]. Vidare menar även Revisor C [mindre byrå] att det är tveksamt om ISA lämnar utrymme för professionella bedömningar. Respondenten tillägger att denne aktar sig för att göra bedömningar i samband med till exempel värdering av fastigheter och då istället tar in en professionell värdering från en extern part.

Intervjusvaren visar även att fem av åtta revisorer har (eller tror att det finns) ett explicit behov anpassade revisionsstandarder för de mindre företagen. Samtidigt är frågan komplex, vilket ledde till att respondenterna ofta gav mer nyanserade svar än bara ja eller nej. Revisor E [större byrå] som arbetar på en Big Four-byrå var väldigt tydlig med att det bara borde finnas ett regelverk och därmed endast en revision, något annat var otänkbart för revisorn i fråga. Samtidigt upplever både Revisor F och G [större byråer], vilka också arbetar på en Big Four-byrå, att de har ett behov av sådana anpassade standarder; en åsikt som skiljer sig från Big Four-byråernas internationella åsikter. Detta skulle kunna tänkas hänga ihop med att de större byråerna måste ta hänsyn till frågan ur ett internationellt perspektiv eftersom den revision som utförs ska vara identisk oavsett var i världen den utförs, vilket uttrycks av Revisor F [större byrå]. Därtill är byråerna också måna om att värna om sina globala varumärken. Revisor G [större byrå] uttrycker emellertid en osäkerhet gällande hur sådana standarder skulle kunna implementeras utan att det uppstår pedagogiska problem gentemot kunderna när revisorn tvingas förklara hur en eventuell ny och avskalad revision skiljer sig från den ursprungliga. Revisor G [större byrå] befärar att det skulle finnas en risk att kunden ser denna typ av enklare revision som halvdan och slarvig, vilket skulle vara svårt att motivera. Således kan det även uppstå frågetecken kring vilket pris som kan tas ut för denna typ av anpassade revision. Revisor B [mindre byrå] som jobbar på en mindre revisionsbyrå, uttryckte klart och tydligt att denne har ett behov av anpassade standarder för mindre företag; ett behov som Revisor A och C [mindre byråer] å andra sidan inte säger sig ha i dagsläget. Revisor A tror istället att behovet skulle kunna uppstå i framtiden medan Revisor C tycker att byrån i dagsläget har anpassat sig väl efter ISA och därmed kan utföra en revision relativt snabbt utan att den blir för dyr. Därtill ser Revisor C vissa risker med anpassade revisionsstandarder som i större utsträckning bygger på revisorns professionella bedömning; framförallt att denna bedömning skiljer sig markant beroende på hur lång yrkeserfarenhet revisorn har. Detta skulle kunna tänkas äventyra revisionskvaliteten eftersom revisorns kunskaper, färdigheter, erfarenheter och tankesätt utgör centrala inputs för att uppnå detta (IAASB, 2011)

En alternativ lösning på problematiken som tas upp av en majoritet revisorer på både mindre och större byråer, är höja gränsvärdena för revisionsplikt så att fler företag undantas revisionsplikt. Detta är något som betonas särskilt starkt av Revisor E [större byrå] som menar att gränsvärdena borde vara betydligt högre än i dagsläget. Åsikten är som sagt inte unik för enbart revisorer på de större byråerna då exempelvis Revisor A [mindre byrå] framhäver detta förslag som en bättre lösning än att ta fram en helt ny standard. Även Revisor C [mindre byrå] tror att man skulle kunna höja gränsvärdena något, men skulle hellre föredra nya anpassade standarder om denne tvingas välja; särskilt om revisionsplikten höjs ytterligare. Samtidigt anser Revisor B [mindre byrå] å andra sidan att gränsvärdena absolut inte borde höjas, utan att nya standarder är den bästa lösningen för att komma till rätta med problematiken. Respondenten i fråga, menar att branschen måste anpassa sig efter de mindre företagens behov om den ska överleva. Knechel (2013) stärker detta resonemang då författaren bland annat menar att revisionsstandarder inte bör begränsa den potentiella efterfrågan av alternativa nivåer av försäkrans som tillför ekonomisk nytta. En sådan alternativ nivå av försäkrans kan tänkbart vara just en mer översiktlig eller förenklad revision, vilken är mer ändamålsenlig för revision av mindre företag.

Vidare visar empirin att en klar majoritet av revisorerna anser att ISA inte är anpassat efter de förväntningar som de mindre kunderna har på revisionen. Revisor F, G och E [större byråer] menar att det endast är de lite större inom spannet mindre företag som har förväntningar överhuvudtaget. Därtill upplever Revisor A [mindre byrå] att de mindre företagen är indifferentare när det kommer till vilket revisionsregelverk som används. Revisor C [mindre byrå] poängterar till och med att kunderna oftast inte har några förväntningar alls på revisionen; de bryr sig om till vilken kostnad de kan få revision samt den trygghet som revisionen ger.

## 6. SLUTSATS

---

*I detta avsnitt presenteras de slutsatser som studien kommer fram till. De slutsatser som presenteras nedan ämnar besvara uppsatsens frågeställningar samt uppfylla studiens syfte. Slutligen presenteras även ett förslag till framtida forskning utifrån intressanta frågeställningar som väckts under studiens gång.*

---

### 6.1 Studiens slutsatser

Med stöd av analysen, vilken tagit sin utgångspunkt i de erhållna intervjuvarna och referensramen, kan uppsatsens frågeställningar nu besvaras och syftet uppnås. Syftet med studien är att utifrån revisorernas perspektiv förstå hur behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag tar sig i uttryck, samt att förstå de bakomliggande drivkrafterna.

Då empirin antyder att det inte föreligger någon informationsasymmetri i mindre företag i och med att ägande och förvaltning ofta sammanfaller (vilket stöds av referensramen), tar sig behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag inte i uttryck genom en önskan om att minimera någon informationsasymmetri. Istället finns det ett behov av anpassade standarder som bättre tar hänsyn till revisorns roll som rådgivare eftersom det är detta som tillför mervärde i de mindre företagen.

Baserat på empirin, tycks den främsta drivkraften bakom detta behov vara att revisorerna vill minska arbetsbelastningen vid dokumentationsarbetet då denna blir för omfattande i relation till de mindre företagen. Att den arbetsbelastning och tidsåtgång som förknippas med dokumentationsarbetet upplevs som stor, beror enligt flera revisorer på att de tvingas överrevidera mindre företag på grund av ISA:s omfattande dokumentationskrav, checkliste-orienterade synsätt och de kvalitetskontroller som genomförs efter dessa kriterier. Som en följd av detta blir revisionskostnaden i sin tur för stor för de mindre företagen, vilket gör att revisionen (som den ser ut i dagsläget enligt ISA) blir svår att motivera för de mindre och priskänsliga företagen; särskilt om de är undantagna revisionsplikt. Dessa observationer bekräftar den problembild som debatterats internationellt och som förslaget om den Nordiska standarden tar sin utgångspunkt i.

Empirin har visat att fem av åtta revisorer har ett explicit behov av anpassade standarder för revision av mindre företag. Detta behov uttrycks av revisorer på både mindre- och större revisionsbyråer, men tycks emellertid vara mer påtagligt bland revisorer på de större byråerna, däribland Big Four. Detta eftersom fyra av fem revisorer på större byråer explicit svarade att de har (eller tror att det finns) ett sådant behov, jämfört med en av tre revisorer på mindre byråer. Denna observation går emot de remissvar som FAR mottagit angående den Nordiska standarden eftersom Big Four-byråerna officiellt har kritiserat förslaget. Samtidigt lyfter revisorer från de större byråerna emellertid fram att de ser problem och svårigheter med att implementera anpassade standarder. Inte minst när de ska förklara för kunden vad som skiljer den nya revisionen från den gamla. Därtill måste de också ta hänsyn till att deras byrå vill värna om sitt varumärke och därför har en uttalad internationell policy om att "en revision är en revision". Risken är att kunderna skulle uppleva en anpassad revision som halvdan eller slarvig. Mot bakgrund av att

samtliga revisorer anser att syftet med revision är att kvalitetssäkra de finansiella rapporterna, dras även slutsatsen att eventuella anpassade standarder för revision av mindre företag inte får leda till en försämrad revisionskvalitet eftersom detta i sin tur skulle gå ut över kvaliteten på de finansiella rapporterna. En alternativ lösning som emellertid presenteras av en majoritet av revisorerna på både mindre- och större byråer, är att höja gränsvärdena för revisionsplikt så att fler företag som inte behöver en full revision undantas från denna. Revision av mindre företag skulle således bli mer efterfrågestyrd.

Sammantaget har studien visat på följande slutsatser:

*Hur tar sig behovet av anpassade standarder för revision av mindre företag i uttryck utifrån revisorernas perspektiv och vilka är drivkrafterna bakom detta?*

- ❖ Rådgivning tillför mervärde för de mindre företagen. Mot bakgrund av detta, efterfrågar de intervjuade revisorerna anpassade standarder för revision som bättre tar hänsyn till revisorns roll som rådgivare i denna grupp av mindre företag.
- ❖ Den främsta drivkraften bakom behovet är att dokumentationen upplevs som för omfattande i relation till de mindre företagen, vilket leder till att revisionskostnaden blir för stor.
- ❖ En alternativ lösning till den upplevda problematiken gällande revision av mindre företag är att höja gränsvärdena för revisionsplikt, vilket presenteras av en majoritet av respondenterna.

*Skiljer sig behovet av sådana standarder mellan mindre och större revisionsbyråer?*

- ❖ En majoritet av revisorerna har ett explicit behov av anpassade standarder; ett behov som emellertid är störst bland revisorer på de större byråerna, inte minst Big Four.

## 6.2 Förslag till framtida forskning

Mot bakgrund av att de revisionsmetodik som ISA medför har ifrågasatts internationellt, hade det varit både intressant och relevant att genomföra en studie likt denna i en internationell kontext där ISA är gällande, samt där mindre företag utgör en viktig hörnsten i ekonomin. Med utgångspunkt i debatten kring den Nordiska standarden, hade det även varit intressant att genomföra studien i de nordiska länderna.

Därtill vore det intressant att undersöka hur anpassade revisionsstandarder för revision av mindre företagen skulle kunna utformas utifrån ett lagtekniskt perspektiv.

Ett annat ämne som tagits upp regelbundet under studiens gång är digitalisering och hur denna påverkar revisionsprocessen mer specifikt. En framtida studie som närmare behandlar denna aspekt av revisionsprocessen, hade varit intressant att genomföra mot bakgrund av att digitalisering har spelat stor roll för samhällsutvecklingen överlag och lär fortsätta göra det i framtiden.



## REFERENSLISTA

Agevall, L., Jonnergård, K., & Krantz, J. (2017). *Frihet under ansvar eller ansvar under tillsyn? - Om dokumentstyrning av professioner*. Växjö: Linnaeus University Press.

*Aktiebolagslag* (SFS 2005:551). Stockholm: Justitiedepartementet.

Barker, P.C., & Noonan, C. (1996). *Small Company Compliance with Accounting Standards*. Dublin: Dublin City University Business School.

Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2. [rev.] uppl.). Stockholm: Liber.

Brännström, D. (2015). Tyck till om Nordiska standarden. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: <https://www.far.se/opinion/remisser/2015/juni/nordiska-standarden/>

Brännström, D., & Håkansson, E. (2017, mars). FAR och EBM: Öka kraven på aktiebolag. *Dagens Industri*. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: <http://www.di.se/opinion/far-och-ebm-oka-kraven-pa-aktiebolag/>

Bildstein-Hagberg, S., & Norberg, C. (2017, mars). Svenskt Näringsliv: Inget samband mellan slopad revisionsplikt och ekobrott. *Dagens Industri*. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: <http://www.di.se/opinion/svenskt-naringsliv-inget-samband-mellan-slopad-revisionsplikt-och-ekobrott/>

Carlson, M., & Sigbladh, R. (2017, mars). Replik: Fel att återinföra revisionsplikten. *Dagens Industri*. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: <http://www.di.se/opinion/replik-fel-att-aterinfora-revisionsplikten/>

Carrington, T. (2014). *Revision* (2. uppl.). Stockholm: Liber.

Carey, P., Simnett, R., & Tanewski, G. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(1), s. 37-51. DOI: 10.2308/aud.2000.19.s-1.37

Carsberg, B.V., Page, M.J., Sindall, A.j., & Waring, I.D. (1985). *Small Company Financial reporting*. London: Prentice Hall International.

Collis, J., Jarvis, R., & Skerratt, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK. *Accounting and Business Research*, 34(2), s. 87-100. DOI:10.1080/00014788.2004.9729955

Committees Committee on Legal Affairs. (2014). Reforming EU audit services to restore investors' confidence. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: [http://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/expert/infopress/20140331IPR41179/20140331IPR41179\\_en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/expert/infopress/20140331IPR41179/20140331IPR41179_en.pdf)

DeAngelo, L. (1981). *Auditor size and audit quality*. Journal of Accounting and Economics, 3(3), s. 183-199.

Ekman, L. (2012). Dags att anpassa revisionen av de mindre företagen. *Balans*, nr. 11 2012.

Hämtad 2017-04-19 från Tidningen Balans, webbplats URL:

[https://www.paperton.com/shelf/reader/magazine\\_id/32407/whitelabel/balans-2/uid/1343316/token/1f6eb275e1e884988ca1a6178a3d899dfef5d6d1#page/42](https://www.paperton.com/shelf/reader/magazine_id/32407/whitelabel/balans-2/uid/1343316/token/1f6eb275e1e884988ca1a6178a3d899dfef5d6d1#page/42)

Emilsson, E., & Engerstedt, U. (2016). Hög tid att förenkla revisionen av ägarledda företag.

*Balans*, nr. 6 2016. Hämtad 2017-04-19 från Tidningen Balans, webbplats URL:

<http://www.tidningenbalans.se/debatt/revisionsregleringen-hog-tid-att-forenkla-revisionen-av-agarledda-foretag/>

Eisenhardt, K. (1989). *Agency Theory: An Assessment and Review*. The Academy of Management Review, 14(1), s. 57-74.

Europaparlamentet och rådets direktiv. (537/2014/EU). *Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC Text with EEA relevance*. Europeiska unionens officiella tidning; nr L158/77, 2014-05-27. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1402920804516&uri=CELEX:32014R0537>

Europaparlamentet och rådets direktiv. (2013/34/EU). *Om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG*. Europeiska unionens officiella tidning; nr L182/19, 2013-06-26. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL:

<http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj/swe/pdfa1a>

Europaparlamentet och rådets direktiv. (2014/56/EU). *Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts Text with EEA relevance*. Europeiska unionens officiella tidning; L158/196, 2014-05-27. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL:

<http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1402920804516&uri=CELEX:32014L0056>

FAR. (2005). *Revision - en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.

FAR. (2017a). Revisionsstandarder, ISA. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL:

<http://www.faronline.se/Revision/ISA/Redovisningsstandarder/>

FAR. (2017b). Sök FAR-medlem. Hämtad 2017-04-25, webbplats URL:

<https://www.far.se/medlemskap/sokmedlem/>

FAR Akademi. (2014). *Revisionshandboken - Vägledning vid revision av mindre företag*. Stockholm: FAR Akademi AB.

FAR. (2009). ISA 230 Dokumentation av revisionen. Punkt 8. Hämtad 2017-05-26, webbplats URL: <http://www.faronline.se/Dokument/I/ISA230/?path=/3/7/26749/27286/27284/>

Federation of European Accountants. (2011). Proportionality and International Standards on Auditing (ISAs). Hämtad 2017-04-20, webbplats URL: [https://www.accountancyeurope.eu/wpcontent/uploads/Briefing\\_Paper\\_07\\_Proportionality\\_and\\_ISAs\\_1109592011994.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wpcontent/uploads/Briefing_Paper_07_Proportionality_and_ISAs_1109592011994.pdf)

Francis, J. (2004). *What do we know about audit quality?* The British Accounting Review, 36(4), s. 345-368.

Frank, R.H. (2007). *Microeconomics* (7. uppl.). New York: McGraw-Hill/Irwin.

Guba, E., & Lincoln, Y. (1994). Competing paradigms in qualitative research. I Denzin & Lincoln (red.), *Handbook of qualitative research*. Newbury Park, CA: Sage.

IAASB. (2009). *International standard on auditing 200 - Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. New York: IAASB.

IAASB. (2011). *Audit quality - an IAASB perspective*. New York: IAASB.

IAASB. (2016). *International standard on auditing 700 (revised) - Forming an opinion and reporting on financial statements*. New York: IAASB.

IFAC. (2012). IFAC'S Support for a single set of auditing standards: Audits of small- and medium-sized entities (IFAC Policy position 2). Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202012\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202012_0.pdf)

IFAC. (u.å). Organization Overview. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>

Iredahl, L. (2017). Revisionstjänster. Hämtad 2017-04-19 från FAR, webbplats URL: <https://www.far.se/yrkesroller/revisor/revisonstjanster/>

Kinney, W.R., Palmrose, Z.V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non audit services and restatements: Was the U.S government right? *Journal of Accounting Research*, 42 (3), s. 561-588.

Knechel, W. (2013). Do Auditing Standards Matter? *Current Issues in Auditing*, 7(2). DOI: 10.2308/ciia-50499

Knechel, W., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2013). Audit Quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), s. 386-421. DOI: 10.2308/ajpt-50350

Knechel, W.R., Niemi, S., & Sundgren, S. (2008). Determinants of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. *International Journal of Auditing*, 12(1), s. 65–88. DOI: 10.1111/j.1099-1123.2008.00370.x

Laitinen, E.K., & Laitinen, T. (2014). *A probability tree model of audit quality*. *European Journal of Operational Research*, 243(2), s. 665-677. DOI: 10.1016/j.ejor.2014.12.021

Langli, J.C., & Svanström, T. (2014). Audits of private companies. I Knechel, W.R. Hay, D. Willekens, M (red), *The Routledge Companion to Auditing*, (s. 148-158). London: Routledge

Lennartsson, R. (2015). *Nu ska revisionen bli roligare - igen*. Balans, nr. 3 2015. Hämtad 2017-04-19 från Tidningen Balans, webbplats URL: <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/nu-ska-revisionen-bli-roligare-igen/>

Lennartsson, R. (2016). *Nordiska standarden måste förankras globalt*. Balans, nr. 1 2016. Hämtad 2017-04-19 från Tidningen Balans, webbplats URL: <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/nordiska-standard-maste-forankras-globalt/>

Lennox, C.S., & Pittman, J.A. (2011). Voluntary Audits versus Mandatory Audits. *The Accounting Review*, 86(5), s. 1655-1678. DOI: 10.2308/accr-10098

Murray, Z. (2012). Does one size fit all? Clarified ISAs can be used to audit small-to-medium entities in a proportionate way. *The journal New Zealand Institute of Chartered Accountants*. Hämtad 2017-05-10, webbplats URL: [http://ndhadeliver.natlib.govt.nz/delivery/DeliveryManagerServlet?dps\\_pid=IE15473245](http://ndhadeliver.natlib.govt.nz/delivery/DeliveryManagerServlet?dps_pid=IE15473245)

Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2010). Demand for Audit Quality in Private Firms: Evidence on Ownership Effects. *International Journal of Auditing*, 15(1), s. 53-65. DOI: 10.1111/j.1099-1123.2010.00422.x

Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder - Att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (4. uppl.: 6). Lund: Studentlitteratur.

Public Company Accounting Oversight Board. (2017). About the PCAOB. Hämtad 2017-04-22, webbplats URL: <https://pcaobus.org/About>

Regeringen. (2008). *Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32)*. Stockholm: Justitiedepartementet.

*Revisorslag* (SFS 2001:883). Stockholm: Justitiedepartementet.

Revisorsnämnden. (2017). Godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag 2017-04-05. Hämtad 2017-04-25, webbplats URL:  
<http://www.revisorsnamnden.se/rn/publicerat/statistik.html>

Reynolds, J.K., Deis, D., & Francis, J. (2004). Professional Service Fees and Auditor Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (1), s. 29-52.

Riksrevisionen. (2017). *Avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag*. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL:  
<http://www.riksrevisionen.se/sv/GRANSKNINGAR/Planering-och-uppfoljning/Pagaende-granskningar/Pagaende-granskningar/Avskaffandet-av-revisionsplikten-for-mindre-aktiebolag/>

Statistiska centralbyrån [SCB]. (2017). Företagens ekonomi 2015 (NV 19 SM 1702). Stockholm: Statistiska centralbyrån.

Scott, M. (2016 februari). How audits can work for small entities. Chartered Accountants Australia and New Zealand. Hämtad 2017-04-22, webbplats URL:  
<https://library.charteredaccountantsanz.com/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=85418>

Schulze, W.S., Lubatkin, M., & Dino, R. (2003). Exploring the agency consequences of ownership dispersion among the directors of private family firms. *Academy of Management Journal*, 46(2), s. 179-194.

SMP Committee. (2011a). *Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities - Volume 1 Core Concepts* (3. uppl.). New York: IFAC.

SMP Committee. (2011b). *Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities - Volume 2 Practical Guidance* (3. uppl.). New York: IFAC.

Stamp, E., & Moonitz, M. (1979). *International auditing standards*. Michigan: Englewood Cliffs, N.J.

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning: Efterfrågan, kvalitet och obereonde*. (Doktorsavhandling, Umeå universitet, Umeå, Serie B, 64). Umeå: Umeå school of Business.

The Accountant. (2008). IFAC calls for no divergence in SME audit standards. Hämtad 2017-04-19, webbplats URL:  
<http://www.theaccountant-online.com/news/ifac-calls-for-no-divergence-in-sme-audit-standards>

Wallace, W.A. (1980). *The Economic role of the audit in free and regulated markets*. New York: Macmillan Publishing Co.

Westerdahl, S. (2005). ”Vad har de för sig?” Om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande. I Johansson, S-E., E, Häckner, & Wellerstedt, E (red.). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 45-60). Stockholm: SNS förlag

*Årsredovisningslag* (SFS 1995:1554). Stockholm: Justitiedepartementet.

Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (Doktorsavhandling, Mittuniversitetet, Sundsvall, Serie 14). Sundsvall: Mittuniversitet.



### Författare:

Axel Gillmert

Henrik Persson

## INTERVJUGUIDE

### För revisor A-G

#### Information till intervjuobjekt:

- ❖ Upplys om att vi garanterar anonymitet, både personlig och för byrån.
- ❖ Fråga om vi kan få spela in intervjun.
- ❖ Upplys om att respondenten kan få ta del av transkribering, inspelning och resultat av intervjun när den färdigställs, om så önskas.
- ❖ Upplys om att inspelningen raderas efter transkriberingen
- ❖ Upplys om definition av “mindre” och “större” enligt Årsredovisningslagen.

#### Bakgrundsfrågor

1. Hur länge har du varit auktoriserad?
2. Hur många uppdrag har du just nu, på ett ungefär?
  - Hur många av dessa är mindre bolag?
3. Hur många revisorer är ni ungefär på byrån (i Sverige)?
4. När ni jobbar med revision av mindre bolag, hur stora är era revisionsteam som ni arbetar i?
  - Har ni några revisorsassistenter?  
Om ja: hur många i genomsnitt?

#### Övergripande synsätt gällande revision

5. Vad är syftet med revision tycker du?
6. Hur skulle du beskriva nyttan av revision?
7. Vad innebär revisionskvalitet för dig?
8. Vilka anser du är de primära användarna av revision av mindre företag?
9. Finner du det lätt eller svårt att motivera revision för mindre bolag som är undantagna revisionsplikt?
  - Varför/Varför inte? Exempel?
  - Hur tror du att en revisionsstandard som är anpassad för mindre företag skulle påverka bolagens inställning till revision?

#### Normgivare och regelverk: ISA

10. Hur upplever du att ISA fungerar vid revision av mindre företag?
11. Hur upplever du ISA:s omfattning vid revision av mindre företag?
12. Anser du att ISA ger dig utrymme att anpassa revisionen till dina mindre kunder?
  - Kan du ge exempel?

13. Upplever du att ISA ger dig utrymme att göra professionella bedömningar?
  - Kan du ge exempel?
  - Till vilken grad?
14. Skulle du säga att ISA stödjer eller begränsar dig i din arbetsmetodik vid utförandet av revision i mindre bolag?
  - Varför/Varför inte?
  - Kan du ge exempel?
15. Upplever du att ISA är anpassad efter de förväntningar som era/dina mindre kunder har på revisionen?
  
16. Har du ett behov av anpassade revisionsstandarder för mindre företag?
  - Om ja: hur kommer det sig?
  - Vilka för- / nackdelar ser du med en sådan standard?

### **Revisionsprocessen**

17. Skiljer sig revisionens *genomförande/utförande* beroende på företagets storlek?
  - Om ja: På vilka sätt? Kan du ge exempel på detta?
18. Vilket skulle du säga är det huvudsakliga skälet till att dokumentera revisionen och varför?
19. Hur upplever du arbetsbelastningen/tidsåtgången vid dokumentationsarbetet?
20. Upplever du att ISA:s dokumentationskrav är ändamålsenliga/anpassade för revision i mindre bolag?
  - Varför/Varför inte?
  - Exempel?
21. Upplever du ett behov av ett minskat eller ökat dokumentationskrav?
  - Varför/Varför inte? → kan du ge ett exempel?
  - Vilka möjligheter och/eller risker ser du med att minska/öka (beroende på svar ovan) dokumentationskravet?

### **Tilläggsfrågor**

22. Har du något du vill tillägga gällande något av dina tidigare svar?

### **Avslutning**

Återigen upplysa om att respondenten kan få ta del av transkribering, inspelning och resultat av intervjun när den färdigställs, om så önskas.





### Författare:

Axel Gillmert

Henrik Persson

## INTERVJUGUIDE

### För revisor H (Pensionerad)

#### Information till intervjuobjekt:

- ❖ Upplys om att vi garanterar anonymitet.
- ❖ Fråga om vi kan få spela in intervjun.
- ❖ Upplys om att respondenten kan få ta del av transkribering, inspelning och resultat av intervjun när den färdigställs, om så önskas.
- ❖ Upplys om att inspelningen raderas efter transkriberingen.
- ❖ Upplys om definition av “mindre” och “större” enligt Årsredovisningslagen.

#### Bakgrundsfrågor

1. Hur länge har du varit pensionerad?
2. I hur många år var du auktoriserad?
3. Hur många uppdrag brukade du ha i snitt, på ett ungefär?
  - Hur många av dessa var i mindre företag?
4. Kan du kortfattat beskriva din yrkeserfarenhet? Vilken typ av byråer har du arbetat på?
5. När du jobbade på byrå; hur stora var era revisionsteam vid revision av mindre företag?
  - Har ni några revisorsassistenter?  
Om ja: hur många i genomsnitt?

#### Övergripande synsätt gällande revision

6. Vad är syftet med revision tycker du?
7. Hur skulle du beskriva nyttan av revision?
8. Vad innebär revisionskvalitet för dig?
9. Vilka anser du är de primära användarna av revision av mindre företag?
10. Fann du det lätt eller svårt att motivera revision för mindre bolag som är undantagna revisionsplikt?
  - Varför/Varför inte? Exempel?
  - Hur tror du att en revisionsstandard som är anpassad för mindre företag skulle påverka bolagens inställning till revision?

#### Normgivare och regelverk: ISA

11. Hur upplevde du att ISA fungerar vid revision av mindre företag?
12. Hur upplevde du ISA:s omfattning vid revision av mindre företag?
13. Anser du att ISA gav dig utrymme att anpassa revisionen till dina mindre kunder?
  - Kan du ge exempel?

14. Upplever du att ISA gav dig utrymme att göra professionella bedömningar?
  - Kan du ge exempel?
  - Till vilken grad?
15. Skulle du säga att ISA stödde eller begränsade dig i din arbetsmetodik vid utförandet av revision i mindre bolag?
  - Varför/Varför inte?
  - Kan du ge exempel?
16. Upplever du att ISA är anpassat efter de förväntningar som era/dina mindre kunder hade på revisionen?
17. Hade du själv ett behov av en anpassad revisionsstandard för mindre företag?
  - Om ja: hur kommer det sig?
  - Vilka för- / nackdelar ser du med en sådan standard?
18. Tror du att det finns ett behov av anpassade revisionsstandarder för mindre företag?

### **Revisionsprocessen**

19. Skiljer sig revisionens *genomförande/utförande* beroende på företagets storlek?
  - Om ja: På vilka sätt? Kan du ge exempel på detta?
20. Vilket skulle du säga är det huvudsakliga skälet till att dokumentera revisionen och varför?
21. Hur upplevde du arbetsbelastningen/tidsåtgången vid dokumentationsarbetet?
22. Upplever du att ISA:s dokumentationskrav är ändamålsenliga/anpassade för revision i mindre bolag?
  - Varför/Varför inte?
  - Exempel?
23. Upplevde du ett behov av ett minskat eller ökat dokumentationskrav?
  - Varför/Varför inte? → kan du ge ett exempel?
  - Vilka möjligheter och/eller risker ser du med att minska/öka (beroende på svar ovan) dokumentationskravet?

### **Tillägsfrågor**

24. Har du något du vill tillägga gällande något av dina tidigare svar?

### **Avslutning**

Återigen upplysa om att respondenten kan få ta del av transkribering, inspelning och resultat av intervjun när den färdigställs, om så önskas.