



# EXAMENSARBETE

AVANCERAD NIVÅ

*Våren 2011*

Sektionen för Hälsa & Samhälle  
Företagsekonomi

# Användandet av revisionsberättelsen utifrån revisorernas perspektiv

Författare

Marina Idee Schultz

Anna Olsson

Handledare

Pernilla Broberg

Examinator

Göran Nilsson

## FÖRORD

---

*Under vårterminen 2011 vid Högskolan Kristianstad har vi haft lärorika och givande veckor då vi gjort vår magisteruppsats som nu är färdig. Vårt syfte har varit att beskriva och analysera användandet av revisionsberättelsen ur revisorernas perspektiv. Vi vill tacka alla revisorer och studenter som ställt upp på intervjuer och deltagit i vår undersökning. Era synpunkter och åsikter har varit mycket värdefulla och detta har gett oss en djupare förståelse och insikt i ämnet men även gjort denna uppsats möjlig.*

*Vi vill även ge ett stort tack till vår handledare Pernilla Broberg som hjälpt oss under den här tiden. Pernilla har genom sina erfarenheter, kunskaper, ärlighet och goda humör hjälpt oss med idéer och tips men även gett oss värdefull kritik och synpunkter. Slutligen vill vi tacka alla övriga berörda parter som stöttat och hjälpt oss under dessa veckor.*

*Högskolan Kristianstad, Maj 2011*

---

Marina Idee Schultz

Anna Olsson

## SAMMANFATTNING

---

Revisionsberättelsen är ett viktigt verktyg för kommunikationen mellan revisorerna och intressenterna. Dagens revisionsberättelse är väldigt standardiserad och i samtliga delar finns det förslag till exakta formuleringar. Enligt tidigare forskning finns det en intressekonflikt mellan intressenterna och revisorerna. Denna konflikt handlar om att intressenterna vill utvidga informationsinnehållet i revisionsberättelsen vilket revisorerna är kritiska till eftersom detta skulle innebära mer ansvar och mer att stå till svars för. För att lösa denna konflikt har revisionsberättelsen debatterats flitigt och i en debatt diskuteras om man kan göra revisionsberättelsen intressantare genom att betygsätta företag i exempelvis intern kontroll och bolagsstyrning. Debatterna kring revisionsberättelsen har också utmynnat i en ny revisionsberättelse som skall börja användas från och med 1 januari 2011. Vårt syfte med denna studie är därför att utifrån revisorernas perspektiv analysera och beskriva revisorernas uppfattning om revisionsberättelsen och dess formalisering samt om där finns en vilja bland revisorerna att utöka sitt ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen. Studien baseras på en empirisk undersökning i form av sex kvalitativa intervjuer. En av dessa intervjuer är med studenter som är i slutet av sin högskoleutbildning inom revision. Anledningen till att vi valt studenter som en av våra respondenter är att vill analysera om deras uppfattningar skiljer sig från de övriga. Vår undersökning visar att revisorerna har synpunkter på hur innehållet och strukturen i revisionsberättelsen skall förbättras men samtliga anser att revisionsberättelsen tillgodoser intressenternas behov. Formaliseringen av revisionsberättelsen uppskattas av samtliga revisorer och de tycker att tydliga riktlinjer är viktigt. Alla respondenter är dessutom villiga att ta mer ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen. Slutsatsen angående studenterna är att de har samma uppfattning som majoriteten av respondenterna.

**Nyckelord:** Revisionsberättelsens innehåll, Revisionsberättelsens struktur, Objektiv formalisering, Professionella bedömningar, Revisorn ansvar, Framtidens revisionsberättelse.

## ABSTRACT

---

The audit report is an important tool for the communication between auditors and stakeholders. Today's audit report is very standardized and in all part there are exact proposals for the formulation. According to previous research, there is a conflict of interest between stakeholders and auditors. The conflict is about the stakeholders want more information in the audit report which the auditors are critical towards, since it would mean more responsibility. To resolve the conflict the audit report has been debated a lot. One discussion is about how to make the audit report more interesting for the stakeholders. There is a proposal about rating the company on example internal control and corporate governance. All the debates have also led to a “new audit report” and this audit report shall be used from January 1<sup>st</sup> 2011. Our purpose of this study is therefore to analyze and describe the auditors' opinion about the content and structure of the audit report. We also want to investigate the auditors opinion about the formalization of the audit report and if they are willing to increase their responsibility. The study is based on six qualitative interviews. One of these interviews is with students and the reason for this is to compare if their perception differ from the others. Our conclusions are that the auditors have opinions how to improve the content and the structure of the audit report. All the auditors think that the audit report meet the stakeholders needs. The formalization of the audit report is estimate by the auditors and all interviewees agreed that the guidelines are important. The study also indicates that the auditors are willing to take more responsibility by more statements in the audit report. The conclusion regarding the students is that they have the same opinion as the majority of the auditors interviewed.

**Keywords:** Audit report contents, Audit report structure, Objective formalization, Professional assessments, Auditor liability, Future audit report.

## FÖRKORTNINGAR

---

ABL	Aktiebolagslagen
ASB	Auditing Standards Board
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen för Auktoriserade Revisorer
FÅAB	Fåmansbolag
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
RS	Revisionsstandard i Sverige
RevR	FAR rekommendationer i revisionsfrågor
RevU	FAR uttalanden i revisionsfrågor
VD	Verkställande Direktör

## INTRODUKTION

Revisionens huvudsakliga syfte är att skapa förtroende och att kvalitetssäkra årsredovisning samt styrelsens och Vd:ns förvaltning. Ändamålet med revisionen är också att underlätta för externa parter som använder årsredovisningen som beslutsunderlag. För att revisorn skall kunna uttala sig i dessa frågor krävs en omfattande granskning av det aktuella företaget (FAR 2010c). Resultatet av revisionen presenterar revisorn i revisionsberättelsen och den innehåller en samlad bedömning av de slutsatser revisorn kommit fram till (FAR i.u.).

Det är genom revisionsberättelsen som revisorn kommunicerar med intressenterna. Dagens revisionsberättelse är väldigt standardiserad och i samtliga delar finns det förslag på exakta formuleringar och dessa används i princip alltid av revisorerna (Cassel 1996). Innehållet i revisionsberättelsen är ett debatterat ämne och nyligen diskuterade Dan Brännström (FAR SRS Generalsekreterare), Caroline af Ugglas (aktiechef och ägarstyrnings ansvarig på Skandia Liv) och Bino Catusus (professor på Stockholms universitet) hur den framtida revisionsberättelsen kommer se ut. Några förslag för att göra rapporteringen mer intressant är att betygsätta företaget inom olika områden som exempel-

vis bolagsstyrning och intern kontroll. Revisorn skall helt enkelt recensera företaget istället för att revidera det. Nackdelen med detta är företagen skulle bli mer rädda för att ta risker (Lennartsson 2010).

Revisionsberättelsens form och innehåll har också blivit kritiserat (Libby 1979). Detta har bidragit till att FAR har utarbetat en ny revisionsberättelse som skall börja tillämpas räkenskapsår som inleds 1 januari 2011 eller senare (FAR 2011).

I Sverige följer revisorerna regelverket RS och detta skall användas vid revision av årsredovisningen, bokföringen samt ledningens förvaltning. Regelverket är baserat på ISA som formuleras och utarbetas av revisionsorganet IFAC (Asare & Wright 2009). Enligt ISA skall revisionsberättelsen delas upp i två delar. Den första delen handlar om uttalanden om årsredovisningen, del två om övriga uttalanden. Denna indelning gäller även i den svenska revisionsberättelsen (FAR 2011).

Syftet med IFAC:s standarder är att öka jämförbarheten mellan olika länder i världen. År 2002 genomfördes en studie i USA med syfte att analysera om ISA bidragit till harmonisering av revisionsberättelsen. Resultatet visade att 86 % av IFAC:s medlemmar har omvandlat revisionsberättelsen efter ISA vilket har medverkat till att

harmoniseringen ökat (Gangolly, Hussein, Seow & Tama 2002).

En liknande undersökning är verkställd i avsikt att utforska harmoniseringen av revisionsberättelsen i Europeiska unionen. 13 medlemsländer är granskade och resultat visar att ländernas revisionsberättelse endast liknar varandra när det gäller titel, datum och plats. Däremot skiljer sig formen av revisionsberättelsen mellan länderna (King 1999).

Det har forskats en del om hur användbar revisionsberättelsen är för intressenter vid olika beslut samt vad intressenterna saknar i revisionsberättelsen. IAASB har under år 2006 startat ett projekt för att identifiera användarnas uppfattning om kvalitén i revisionsberättelsen. I maj år 2009 blev en studie färdig av fyra forskare från USA som fick i uppdrag av IAASB att forska i bakomliggande orsaker till användarnas uppfattning om revisionsberättelsen och vad som påverkar deras beslut. Några slutsatser som kunde dras var exempelvis att revisorn måste kommunicera tydligt genom revisionsberättelsen, rapporter om intern kontroll värderades högt av användarna och att revisorerna kunde utveckla begreppet going concern och upplysa mer om framtiden (Mock, Turner, Gray & Coram 2009).

I Spanien genomförde Gomez-Guillamon (2003) en omfattande enkätundersökning där han analyserar användbarheten av revisionsberättelsen i samband med ekonomiska beslut. Analysen indikerar att revisorns åsikter i revisionsberättelsen har betydelse för investerare om de skall investera i företaget eller inte.

IAASB har även tillsammans med ASB år 2009 finansierat ett projekt för att bättre förstå den information som förmedlas till användarna genom revisionsberättelsen. Enligt studien är det viktigt att alla berörda parter har en gemensam uppfattning av vad begreppen i revisionsberättelsen innebär. Har inte de berörda parterna en gemensam definition av begreppen kan detta leda till oavsiktliga investeringar, tvister och minskat förtroende för revisionsfunktionen. Det är därför viktigt att minska klyftan mellan revisionsberättelsen och användarna av den. Resultatet av undersökningen visar att en stor del av användarna tycker att revisionsberättelsen är viktig vid investeringsbeslut och för att bedöma så att årsredovisningen inte innehåller någon form av bedrägeri (Asare & Wright 2009).

På vilket sätt revisorerna skall utföra sitt arbete för att revisionen skall bli så effektiv som möjligt, kan kopplas till den klassiska diskussionen om objektiv formalisering kontra professionellt subjektiva bedöm-

ningar. Objektiv formalisering bygger på bestämda riktlinjer, manualer och datorstöd och det kännetecknas av ett förutbestämt och systematiskt revisionsarbete. Professionella subjektiva bedömningar bygger på revisorernas erfarenhet och deras förmåga att ta hänsyn till olika perspektiv när de skall göra professionella bedömningar (Messier 1995). För att revisionen skall bli så effektiv som möjligt fordras båda inställningarna. Dagens revisionsberättelse bygger mer på objektiv formalisering vilket levererar mer standardiserad information till intressenterna samt minskar utrymmet för att använda det professionella omdömet (Öhman 2007).

I Öhmans forskning diskuteras innehållet i revisionsberättelsen. Där poängteras en viss intressekonflikt mellan intressenter och revisorer. Intressenter vill utöka informationsinnehållet i revisionsberättelsen, vilket revisorerna är skeptiska till eftersom detta skulle innebära ett utökat ansvar samt att de tvingas stå till svars för mer.

Övervägande delen av tidigare studier om revisionsberättelsen utgår ifrån intressenternas perspektiv. Vårt syfte är därför att beskriva och analysera användandet av revisionsberättelsen ur revisorernas perspektiv. Dels vill vi granska och redogöra för revisorernas uppfattning om innehållet

och strukturen av revisionsberättelsen, dels eftersträvar vi att fastställa revisorernas inställning till formaliseringen som finns i samband med upprättandet av revisionsberättelsen. Slutligen vill vi analysera revisorernas benägenhet till att lösa intressekonflikten som finns mellan revisorerna och intressenterna genom att utöka sitt ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen.

Denna artikel diskuterar följande forskningsfrågor:

- Hur ser revisorer på innehållet och strukturen i dagens revisionsberättelse?
- Hur ser revisorer på formaliseringen av revisionsberättelsen?
- Är revisorerna villiga att utöka sitt ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen för att bättre tillgodose intressenternas behov?

## **T** EORI

Revisorns funktion är att kvalitets-säkra företagets information. Revisionen leder därför till ökad trovärdighet av företags finansiella information. Den enda offentliga rapport som årligen lämnas av revisorn är revisionsberättelsen (FAR 2005). På så vis är revisionsberättelsen ett viktigt verktyg för kommunikationen mellan revisorerna och intressenterna till företaget såsom exempelvis ägare och investe-



rare (Libby 1979). En studie som genomfördes i Spanien visar att revisorns åsikter i revisionsberättelsen har betydelse för investerare i sitt beslut om att investera i företaget eller att avstå (Gomez-Guillamon 2003).

De första reglerna i Sverige om innehållet i revisionsberättelsen kom i 1944 års ABL. I uppdateringen år 1979 fanns det krav på en årlig fastställd balans- och resultaträkning. Revisionsberättelsens utformning fick sedan återigen en ny utformning år 1997 (Thörnblad & Hjalmarsson 1997). Från den 1 januari 2011 gäller den nya uppdaterade revisionsstandarderna i Sverige som bygger på ISA. Då ISA gäller som god revisionssed får revisionsberättelsen än en gång en ny utformning. Skillnaderna från den föregående standarden RS 709 är mycket väsentliga (FAR 2010a, FAR 2010b, FAR 2011).

**REVISIONSBERÄTTELSENS INNEHÅLL**  
RS 709 ger en vägledning och riktlinjer hur standardutformningen av revisionsberättelsen skall utformas. Denna standard är anpassad till svenska förhållanden och bygger på ISA 700. Under revisionen samlar revisorn revisionsbevis och det är detta som är grunden för revisorns uttalanden i revisionsberättelsen. Revisorn skall uttala sig om årsredovisningen, bokföringen samt styrelsen och VD:s förvalt-

ning. När det gäller årsredovisningen skall revisorn göra bedömningar om huruvida den är upprättad enligt ÅRL samt om den ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning och resultat. I revisionsberättelsen skall det utöver detta finnas ett uttalande om företaget följt god redovisningssed i samband med upprättandet av årsredovisningen. Det skall också finnas utlåtanden angående fastställandet av balans- och resultaträkning, en kommentar till företagets förslag till disponering av vinst eller förlust samt uttalanden om ansvarsfrihet för verkställande direktör och styrelseledamöter. Revisorn är dessutom tvungen att lämna anmärkningar om VD eller en styrelseledamot företagit en handling som kan leda till ersättningsskyldighet emot företaget eller om de agerat i strid mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Om det reviderade företaget inte uppfyllt sitt ansvar rörande skatter och avgifter måste även revisorn informera om detta i revisionsberättelsen. Slutligen får revisorn förutom vad som angetts ovan lämna uppgifter som han eller hon betraktar att aktieägarna bör känna till (RS 709).

I Öhmans (2007) forskning diskuteras innehållet i revisionsberättelsen. Där poängteras en viss intressekonflikt mellan intressenter och revisorer. Intressenter vill utöka informationsinnehållet i revisionsberättelsen, vilket revisorerna är skeptiska

till eftersom detta skulle innebära ett utökat ansvar samt att de tvingas stå till svars för mer.

**REVISIONSBERÄTTELSENS STRUKTUR**  
Revisionsberättelsens struktur och innehåll är till stor del standardiserad och motivet till detta är att användarna lättare skall förstå. En annan orsak till standardiseringen är att en avvikelser från standardutformningen observeras lättare (RS 709). När revisorerna följer bestämda riktlinjer och mallar vid upprättande av revisionsberättelsen, så flyttas delvis ansvaret från individuell nivå till byrånivå. Denna ansvarsförflyttning medför att färre enskilda revisorer behöver ställas till svars för att ha handlat oriktigt (Öhman 2007).

Revisionsberättelsen inleds med rubriken Revisionsberättelse och därefter presenteras organisationsnummer och mottagaren, vilket i aktiebolag alltid är bolagsstämman. Därefter kan revisionsberättelsen delas in i tre delar:

- ✓ Inledning
- ✓ Inriktning och omfattning
- ✓ Uttalanden

I inledningen preciseras vad revisorn har granskat och vilket räkenskapsår som gäller. Den skall också innehålla ett klargörande av ansvarsfördelningen, att styrelsen och VD ansvarar för årsredovisningen, bokföringen samt förvaltningen, och att

revisorn ansvarar för de uttalanden som utfärdats om årsredovisningen och förvaltningen. Efter inledningen skall revisionens inriktning och omfattning beskrivas. Detta görs genom att uppge att revisionen är verkställd i enlighet med god revisionssed. Det skall även finnas ett konstaterande att revisorn med hög men inte absolut säkerhet intygar att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. Därefter skall ett förtydligande om vad revisionen omfattar beskrivas, att exempelvis ett urval av underlag för belopp har kontrollerats. Dessutom skall revisorn genomföra bedömningar av redovisningsprinciper, viktiga uppskattningar, väsentliga beslutsåtgärder och förhållanden i företaget. Den tredje och sista delen handlar om revisorns uttalanden. Revisionsberättelsen skall innehålla uttalanden om att årsredovisningen är upprättad enligt gällande lag, om den ger en rättvisande bild samt om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Utöver detta skall det finnas uttalanden om styrelsen och VD:s förvaltning och eventuella anmärkningar. Avslutningsvis skall revisionsberättelsen innehålla datum, ortsangivelse och underskrift. Revisionsberättelsen skall dateras till den dag då revisionen avslutades och orten är oftast där kontoret finns (RS 709).

Enligt Öhman (2007) är ett av de centrala argumenten för tydliga riktlinjer vid upprättandet av revisionsberättelsen att det genomförda arbetet kan legitimeras. Vid tydliga riktlinjer uppnår revisorerna den trygghet de strävar att nå genom att göra ”saker rätt”. Öhman har genom sin omfattande analys dragit slutsatsen att revisorerna anser att det är viktigare att göra ”saker rätt” än att göra ”rätt saker”. Bakgrunden till detta är att revisorerna inte utgår från redovisningsinformationens betydelse, dvs. att informationen som utsänds till intressenterna skall vara av sådan kvalitet att det är användbart i beslutsfattandet. Detta är ett motiv till Öhmans slutsats att revisorerna inte prioriterar att göra ”rätt saker”. Revisorerna betraktar att framtidsorienterad information är betydelsefull för investerare och intressenter. Trots detta lägger inte revisorerna ned särskilt mycket tid på att granska och uttala sig om sådan information (Flint 1988). Däremot visar resultatet från undersökningen att revisorerna uppfattar att de gör ”saker rätt” genom att de i stor omfattning följer riktlinjer och direktiv, samt utnyttjar det stöd som finns för att revisionen skall bli effektiv och standardiserad.

#### REVISIONSBERÄTTELSE SOM AVVIKER FRÅN STANDARDUTFORMNINGEN

Det måste framgå i revisionsberättelsen om revisorn kommit fram till att årsredovis-

ningen avviker från lag och god redovisningssed, samt bedömt om avvikelserna är väsentliga. Det kan exempelvis vara poster som företaget valt med felaktigt eller utslutit. Det kan även vara felaktigheter i värdering, periodisering, upplysning om värderingsprinciper och innehållet i förvaltningsberättelsen (FAR 2005). När revisorn lämnar en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen skall alla viktiga orsaker för detta beskrivas tydligt i revisionsberättelsen (RS 709). Revisorn skall även alltid berätta för styrelsen och ledningen att revisionsberättelsen kommer att få en anmärkning (FAR 2005). Avvikande revisionsberättelser förekommer bara i undantagsfall i noterade bolag (Öhman 2007).

En avvikande revisionsberättelse kan utarbetas på olika sätt beroende på vilken anmärkning det gäller. Den mildaste formen av anmärkning är så kallade ”särskilda upplysningar”. Dessa fel är inte av väsentlig grad utan revisorn vill bara belysa vissa delar som är anmärkningsvärda. Ett exempel kan vara att företaget har skrivit i sin förvaltningsberättelse att de tvivlar på sin fortlevnad. Denna avvikelse från standardutformningen ses inte som en anmärkning (RS 709).

Det finns tre former av invändningar som revisorn kan använda sig av i en revisions-

berättelse. Den mildaste formen av uttalanden är reservation och den uppstår ofta i samband med att revisorn inte är överens med styrelse och VD. När en reservation inte räcker till kan revisorn konstatera att han/hon inte kan uttala sig. Detta uppstår ofta när det finns begränsningar i revisionsarbetets inriktning och omfattning, att de är så väsentliga och omfattande att revisorn inte kunnat få tillräckligt med revisionsbevis. Den sista och allvarligaste formen är ett uttalande om avvikande mening. Det kan vara följden av fel från företagets sida, ofullständiga uppgifter eller bedrägeri (RS 709).

En revisionsberättelse som avviker från standardutformningen är mycket allvarlig för styrelsen och Vd:n. Vanligtvis leder den till stor uppmärksamhet (FAR 2005). Exempelvis visar tidigare forskning att vissa typer av avvikande revisionsberättelser innehåller betydande information som investerare använder i sitt beslutstagande. Investerarna reagerar även olika på olika typer av avvikelser (Firth 1978). Dock är det inte bara företagen som kan ta skada av en avvikande revisionsberättelse. Det har visat sig att revisorer som lämnar en avvikande revisionsberättelse för första gången till ett företag, kan leda till förluster för revisorn i form av tvister och/eller kundförluster (Lennox 1999).

## PROFESSIONEN & REVISORERNAS ANSVAR

Profession är en yrkesgrupp med vissa gemensamma drag. Bakgrunden till revisorprofessionens framväxt beror främst på uppkomsten av lagstiftning (Öhman 2007). Genom lagar och regelverk signalerar samhället att revision är något betydelsefullt (Power 2003). I Sverige har revisorprofessionen ett starkt inflytande som normgivare och professionen har influerat revisionens utformning. Utöver detta har även internationaliseringen påverkat utformningen av revisionen eftersom Sverige tvingats att tillämpa internationella standarder som IFRS. Revisorerna genomför sitt arbete i professionens namn och är därmed tvingade att följa regler och direktiv. När en revisor gör felaktiga ställningsantaganden påverkar detta hela professionens rykte (Öhman 2007). Enligt Öhmans forskning fokuserar revisorprofessionen mer på innehållet av deras arbete såsom riktlinjer och struktur än om informationen är användbar vid beslutsfattande. Intressenterna önskar utökande av uttalande i revisionsberättelsen vilket revisorerna bedömer skulle vara problematiskt för dem själva. Övervägande antalet av respondenter vill inte ansvara för fler uttalanden trots att de tycker att det skulle vara mer användbart för intressenterna. Forskningen visar dessutom att revisorerna inte är

benägna till förändringar och det främsta skälet till detta är också att de inte vill ta mer ansvar. Ett motiv till den negativa inställningen för utökat ansvarstagande är revisorernas utsatta ställning och det obegränsade skadeståndsansvaret. En lösning på detta kan vara begränsat skadeståndsansvar vilket kan bidra till att revisorerna vågar träda fram i utsatta situationer. Ett minskat skadeståndsansvar kan därmed vara till nytta för intressenterna (Öhman 2007).

#### OBJEKTIV FORMALISERING KONTRA PROFESSIONELLA SUBJEKTIVA BEDÖMNINGAR

När revisionens effektivitet och kvalitet diskuteras så länkas diskussionen ofta samman med debatten om objektiv formalisering kontra professionellt subjektiva bedömningar. Objektiv formalisering karakteriseras av fokus på regler och hög grad av formalisering (Tschudi 2005). Det grundar sig på bestämda instruktioner, riktlinjer och datorstöd. Professionella subjektiva bedömningar handlar om revisorernas erfarenhet och förmåga att ta hänsyn till olika perspektiv när de skall göra professionella bedömningar. (Messier 1995) Utvecklingen i revisorsbranschen har gått från subjektiv karaktär till mer strukturerad revisionsmetodik. Mer struktur leder till mindre utrymme för professionella bedömningar och dessutom tende-

rar fokus att rikta sig mot hur revisionen görs istället för vad den åstadkommer (Öhman 2007). Ökat teknikanvändande och mer struktur leder dessutom till att revisorernas kritiska och granskande tankeförmåga försvinner, vilket resulterar i att revisionen inte blir lika ändamålsenlig (Francis 1994). Dagens samhälle speglas av komplexitet vilket genererar svårförutsägbara situationer och osäkerhet. Detta kräver situationsanpassande lösningar och en kritisk inställning vilket strukturen inte tillåter. Därför är komplexitet ett viktigt argument emot ett mer strukturellt förhållningssätt. När revisorerna istället använder sitt professionella omdöme ger detta en bättre helhetssyn än en strukturerad process (Tschudi 2005). Öhman (2007) poängterar att en balans mellan objektiv struktur och subjektiva bedömningar är det bästa alternativet. Ett motiv till den ökade strukturen i revisionsbranschen är att revisorernas bedömningar blir mer standardiserade vilket skall bidra till en ökad kvalitet av revisionen.

#### NYA REVISIONSBERÄTTELSEN OCH DESS FRAMTID

*SKILLNADER MELLAN RS OCH ISA*  
Tidigare RS 700 (Revisors rapport från revisionen av finansiella rapporter) behandlas nu i ISA 700, ISA 705 och ISA 706 (FAR 2009). Nu är det mer detaljerat vad revisorn skall undersöka när denne

bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna. Revisionsberättelsen skall innehålla rubriker för följande delar: företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna, revisorns ansvar, revisorns uttalande och (i vissa fall) annat rapporteringsansvar (FAR 2009).

Man skall även skilja på stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar. Stycken med särskilda upplysningar skall inte användas för mycket då revisorns kommunikation av sådana upplysningar minskar dess effektivitet. Övriga upplysningar kan exempelvis vara sådan information som behövs för att läsaren rätt skall förstå revisionen, revisorns ansvar eller revisorns rapport (FAR 2009).

FAR har tagit fram två remissversioner på hur revisionsberättelsen skall utformas när ISA tar över RS. Dessa skickades till deras medlemmar, myndigheter och organisationer i november 2010. Deras synpunkter presenteras nu i RevR 709 (Revisionsberättelsens standardutformning i aktiebolag) och RevU 709 (Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen), båda bygger på ISA-standarder och innehåller anpassningar för att passa det svenska förhållandet. Revisionsberättelsen (enligt ISA-formatet) delas upp av uttalanden om

själva årsredovisningen samt övriga uttalande (FAR 2011). Tidigare har en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen markerats i kursiv eller fet stil. Enligt ISA och RevU 709 skall avvikelserna ”synas” då anmärkningarna placeras under särskilda rubriker. Hur revisionsberättelsen avviker från standardutformningen framgår av rubriken (FAR 2010b).

#### *RECENSERA ISTÄLLET FÖR ATT REVIDERA?*

Nyligen presenterades en artikel (Lennartsson 2010) i Balans som behandlade framtidens revision och revisionsberättelse. Där spekuleras i hur revisorns roll i framtiden kommer se ut. Revisorn måste få ett bredare fokus och inte bara handla om redovisning. Revisionens syfte är att skapa förtroende och uttalanden om finansiell information är bara tio procent av företagets förtroende. Därför måste revisionen omformuleras till att omfatta mer än bara siffror och mer om exempelvis bolagsstyrningen och hållbarhetsansvaret. När det gäller revisionsberättelsen så tror de att den kommer se annorlunda ut om tio år. Revisionsberättelsen måste omformuleras för att göra den mer intressant. Ett förslag är att revisorn skall betygsätta företaget i exempelvis intern kontroll och bolagsstyrning. Revisorn skall helt enkelt recensera företaget istället för att revidera

det. En ren revisionsberättelse skiljer sig inte åt mellan företagen och det som inte skiljer sig åt är ingen information, därför krävs en betygsättning. Men det finns nackdelar med betygsättningen. Det skulle leda till att företagen inte blir lika produktiva eftersom företagen kommer bli rädda för att ta risker. Det kan även ha motsatt effekt, att betygsättningen skapar en slags drivkraft (Lennartsson 2010).

Sammanfattningsvis så tyder tidigare forskning på att det råder en intressekonflikt mellan intressenterna och revisorerna angående informationsinnehållet i revisionsberättelsen. Konflikten försöker FAR lösa genom att utforma en ny revisionsberättelse enligt ISA samt att förslag diskuteras för att göra revisionsberättelsen mer intressant. Frågan är vad revisorerna anser om debatten som föregår samt hur deras inställning är till ett utökat ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen. Revisorerna kanske redan anser att intressenterna är tillfredsställda med informationen som finns i revisionsberättelsen?

## **M**ETOD

När man ska förstå och tolka hur människor upplever olika situationer är det mest lämpligt att utföra en kvalitativ

studie genom exempelvis intervjuer, vilket vi valt att göra (Patel & Davidson 2003).

Våra frågor var öppna och inte ledande med exempelvis förslagsalternativ eller rangordningsfrågor. Vi tror att våra frågor kommer ge ett bättre resultat än om så var fallet då de inte leder in de intervjuade i ett visst tankespår osv. På så vis kunde de svara precis vad de tycker, tänker och vill. Frågorna utarbetade vi efter att vi satt oss in i ämnet med hjälp av teori och tidigare forskning. Denna information fick vi från FARs olika fackböcker men även vetenskapliga artiklar, så kallade sekundärkällor (Patel & Davidson 2003).

För att komma i kontakt med revisorer ansåg vi att det bästa alternativet var via mejl då det är som mest att göra i branschen under våren då vi gjorde vår undersökning. Via FARs hemsida hittade vi auktoriserade och godkända revisorer. Vi skickade ut mejl till nästan 70 personer på olika byråer i olika städer i Skåne. Utav dessa fick vi fem svar och det är dessa svar som uppsatsen bygger på. Respondenterna kommer från olika byråer, har olika mycket erfarenhet samt olika titlar. Det var detta vi ville uppnå för att se om vi kunde hitta någon skillnad mellan exempelvis revisorsassistenter och auktoriserade revisorer. Vi har dock bara intervjuat en

kvinnor, vilket eventuellt kan påverka resultatet.

Frank, Lowe och Smith (2001) har gjort en studie med lika många revisionsstudenter som revisorer. De har fått fram att de båda har likartade uppfattningar och har svarat på ett mycket likartat sätt. Vi har därför intervjuat två studenter som är i slutet av sin högskoleutbildning inom revision. Under intervjun förstod vi dock att de inte var så insatta i revisionsberättelsen och hade därför svårt att svara på alla våra frågor. När man gör kvalitativa intervjuer är det bättre att få en variation i urvalet istället för att ha liknande intervjupersoner (Trost 2005). Detta är något vi eftersträvat och tycker vi har lyckats med.

Innan vi genomförde våra intervjuer skickade vi ut en intervjuguide så att respondenterna kunde se vad vi skulle fråga men även att de skulle kunna läsa på om exempelvis den nya lagstiftningen ISA. Varje intervju tog ungefär 30 minuter att genomföra. Vi spelade även in alla intervjuerna som vi sedan omarbetade till text. Skälet till detta var för att säkerhetsställa att intervjuaterialet blev rätt och att vi inte missade något. Dock antecknade vi även under intervjuerna, allt för att göra intervjuaterialet tillförlitligt.

Anledningen till att inte fler revisorer ställde upp till en intervju tror vi till största

del beror på att det är under denna tidsperiod på året som revisorerna har som mest att göra och att de på så vis inte hade tid att träffa oss. Vi tror även att vårt ämne kan vara känsligt då det har med deras utförda arbete, ansvar osv. att göra och på så vis blir frågorna personliga. Vi upplever detta som ett problem då vi enbart har ett litet urval svarande revisorer. Vi anser att en studie med fler respondenter hade gett ett bättre resultat. Även slutsatserna hade kunnat dras på ett annat sätt, exempelvis hade man kunnat se skillnader mellan män och kvinnor. Våra respondenter består av ett mindre urval som då blir svårt att dra distinkta slutsatser utifrån.

## **E**MPIRI & ANALYS RESPONDENTER

### **Revisor 1**

Kvinna, 49 år.

Hon är auktoriserad redovisningskonsult och har varit godkänd revisor sedan år 1995. FÅAB dvs. mindre företag är hennes främsta kunder. Hon leder även revisionsteam i börsnoterade företag, dock är hon inte påskrivande revisor. Då hon främst arbetar med FÅAB har detta blivit hennes specialisering.



## **Revisor 2**

Man, 34 år.

Han är auktoriserad redovisningskonsult och har nyss blivit godkänd revisor (år 2011), och har på så sätt inte fått några egna kunder än. Han har arbetat som revisorsassistent på byrån sedan år 2001 och har skapat sig en specialisering inom registeranalys (ACL).

## **Revisor 3**

Man, 57 år.

Han har varit auktoriserad revisor sedan år 1986 och är även auktoriserad redovisningskonsult. Kundkretsen är större företag, såsom börsbolag, utländska dotterbolag, större familjeföretag och den offentliga sektorn. Han har mycket kunskap inom bygg- och fastighetsbranschen men även offentligt ägda företag.

## **Revisor 4**

Man, 54 år.

Han har varit auktoriserad revisor sedan år 1991 och är även auktoriserad redovisningskonsult. Idag arbetar han främst med mindre familjeägda företag, men har tidigare även arbetat med börsnoterade företag. Hans specialisering är främst jordbruksbranschen, bostadsrättsföreningar och småföretag.

## **Revisor 5**

Man, 27 år.

Han arbetar som revisorsassistent sedan 1,5 år tillbaka. Därför har han inga egna kunder. Men de huvudsakliga kunder han jobbar åt är banker och försäkringsbolag. Hans specialisering har på så vis blivit den finansiella sektorn.

## **Studenterna**

Man 24 år, Kvinna 24 år.

De är inne på fjärde året och har till sommaren dubbel kandidatexamen i ekonomi och juridik. De har därför ingen arbetslivserfarenhet utan enbart högskoleutbildning med teoretisk kunskap. De har därför inte svarat på alla frågor då de inte hade kunskap om dessa. Därför har de enbart svarat på de frågor där de har synpunkter och uppfattningar. Då intervjun gjordes med de båda studenterna samtidigt går de under samma benämning.

## **REVISIONSBERÄTTELSES INNEHÅLL OCH STRUKTUR**

Innehåll och struktur är till stor del standardiserade i revisionsberättelsen för att användarna enklare skall förstå (RS 709).

Revisor 1,4 och 5 tycker att revisionsberättelsen är standardiserad. Revisor 4 menar att standardiseringen bidrar till att det blir lättare för allmänheten att tolka revisionsberättelsen. Den behöver vara

standardiserad om de kommer i juridiskt trångmål påpekar Revisor 5.

### **Gjorda förändringar i revisionsberättelsen**

De första reglerna om revisionsberättelsens innehåll i Sverige kom redan i 1944 års ABL. Revisionsberättelsens innehåll och struktur har utvecklats över tiden bland annat efter lagändringar och skandaler (Thörnblad & Hjalmarsson 1997).

Revisor 1, 3 och 4 menar att revisionsberättelsens innehåll och struktur alltid har varit föremål för synpunkter. Den gamla revisionsberättelsen fick kritik för att den var för spartansk anser Revisor 3. Han säger att nu vill man att den skall vara ännu mer nyanserad, men ju mer nyanserad desto svårare för revisorn. Dessutom kan den komma att innehålla mer subjektivitet och professionella bedömningar.

Den nya revisionsberättelsen förklarar mer än den gamla påpekar Revisor 1. Avsnittet där revisorerna intygar att allt inte är korrekt utan det är rimligt rätt utan väsentliga fel tycker Revisor 1 förklaras bra i revisionsberättelsen. Revisor 3 håller med henne om detta, *”ansvarsfrågan är klar och tydlig i revisionsberättelsen, fast att marknaden ibland kan tro att revisorerna ansvarar för allt”*.

Den nyligen godkända Revisor 2 är nöjd och har inga större synpunkter med revis-

ionsberättelsens innehåll och struktur. Tidigare tyckte Revisor 4 att man kunde skriva mer. Men nu när han är äldre är det bättre att skriva så lite som möjligt.

### **Skall revisionsberättelsen ändras?**

Då det reviderade företaget inte hanterat skatter och avgifter på rätt sätt måste revisorn informera om detta i revisionsberättelsen (RS 709). Revisor 3 tycker att man borde ändra på detta i revisionsberättelsen, då det ibland går till överdrift. *”Om man missar att betala in på 1 dag kanske 2 ggr, vad ger detta för information till omvärlden egentligen?”*. Det kan exempelvis bero på sjukdom och att då skriva en avvikande revisionsberättelse tycker han känns hårt.

Revisor 4 tycker att man borde lägga till en *”ordning och reda”* fråga. *”Ett struligt och rörigt bolag men det är rätt hanterat. Vi får göra mycket jobb, vi rättar till, godkänner och accepterar. Så får ett rörigt bolag en ren revisionsberättelse. Läsaren uppfattar att de får samma resultat som företaget som sköter sig exemplariskt. Det tycker jag är orättvist. Ett välskött företag med ärliga människor och där allt är toppen får en ren revisionsberättelse som alla andra. Där skulle man vilja sätta en stjärna”*, menar han.

De två respondenterna med minst erfarenhet, Revisor 2 och 5, saknar inget i revisionsberättelsen. Den sistnämnde tillägger

att det inte är revisorns jobb att kommentera mer än det som är lagstadgat.

### **Rättvisande bild**

Revisorn skall göra bedömningar om hur årsredovisningen är upprättad enligt ÅRL samt om den ger en rättvisande bild av det reviderade företags finansiella ställning och resultat (RS 709).

Både Revisor 1, 3 och 5 tycker att revisionsberättelsen ger en rättvisande bild av det reviderade företaget när det inte förekommer några avvikelser. Revisor 3 påpekar att det inte är någon intressent som har någon glädje av en revisionsberättelse på tre sidor med bara oväsentligheter.

Detta är något Revisor 2 inte håller med de andra om. Han menar att man inte helt får fram den rättvisande bilden av företaget, *”när en revisionsberättelse är helt ren så står det inget direkt om företaget som skiljer sig från andra”*.

Revisor 4 har en delad uppfattning i frågan. När balans- och resultaträkningen speglar räkenskaperna och när förvaltningsberättelsen speglar verksamheten i revisionsberättelsen, tycker han det ger en rättvisande bild. Dock visar den inte rätt bild av det röriga företaget där det saknas ordning och reda, som diskuterats tidigare.

### **Intressenternas behov**

Öhman (2007) poängterar en intressekonflikt mellan intressenterna och revisorerna. Intressenterna skulle vilja utöka informationsinnehållet i revisionsberättelsen. Dock tror Revisor 2 och 5 att revisionsberättelsen tillgodoser intressenternas behov. Den sistnämnde tillägger att *”det är inte revisorns arbete att ge synpunkter som kan gynna marknaden. Revisorns jobb är att kommentera lagen som de ska följa”*.

Revisor 1 påpekar att en van läsare är mer tillfredsställd än den ovana läsaren. Samtidigt som Revisor 3 förmodar att intressenterna i mindre företag är tillfredsställda. I de större företagen tror han att de skulle vilja ha mer information om den interna kontrollen, främst gäller det i den finansiella sektorn. I de mindre företagen är den interna kontrollen urholkad menar han.

Om intressenternas behov tillgodoses säger Revisor 4 både ja och nej, *”Skulle vi börja göra egna skrivningar som exempel att du ska bli bättre på att bokföra något, momsen har du gjort fel på 2 ggr. Hur ska man tolka det? Jag tror det underlättar att ha det som vi har det. Men jag tror i vissa fall att vissa vill veta mer”*. Han hävdar dock att det finns mer information och att revisionsberättelsen inte är det enda verktyget de har att använda sig av, dock är det det enda som är offentligt.

REVISIONSBERÄTTELSE SOM AVVIKER  
FRÅN STANDARDUTFORMNINGEN  
I revisionsberättelsen skall det framgå om  
revisorn kommit fram till att årsredovis-  
ningen avviker från lag och god redovis-  
ningssed och bedömt att avvikelserna är  
väsentliga. En revisionsberättelse med avvi-  
kelser leder vanligen till stor uppmärksam-  
het och den är mycket allvarlig för styrelse  
och VD (FAR 2005). Detta är något Revi-  
sor 3 håller med om. Han menar att en  
revisionsberättelse med avvikelse är  
våldigt dramatiskt idag och kan få våldiga  
konsekvenser beroende på företagets stor-  
lek etc. Därför har man som policy att all-  
tid ha en kollega att stämna av med om  
man tänker skriva en avvikande revisions-  
berättelse. Man använder sig av second  
opinion på revisorernas arbetsplatser med  
undantag för Revisor 5.

### **Processen fram till en avvikelse**

En avvikande revisionsberättelse kan utar-  
betas på olika sätt beroende på vilken  
anmärkning det gäller (RS 709).

Revisor 5 berättar att om man under arbe-  
tets gång upptäcker att revisionsberättelsen  
kommer få en avvikelse så rapporterar man  
till granskningsledaren. Det finns vissa  
viktiga steg innan man skriver en revis-  
ionsberättelse med avvikelser och att man  
måste ge företaget en chans att ändra på  
brister eller felaktigheter menar Revisor 1.  
Hon poängterar att man skall dokumentera

allt och att man skall informera styrelsen,  
*”Ingenting får komma som en överrask-  
ning i revisionsberättelsen”*. Revisorn skall  
alltid berätta för styrelsen och ledningen att  
det kommer bli en anmärkning i revisions-  
berättelsen (FAR 2005).

Revisor 3 berättar att det oftast inte behövs  
göras några ändringar. Då de summerar  
revisionen tar oftast posterna ut varandra.  
Det blir först ett problem då det förekom-  
mer mer plus än minus eller tvärtom. På  
hans byrå arbetar de med  
materialitetsgränser dvs. vilka fel kan man  
leva med och hur skulle felaktigheterna  
påverka synen på företaget utifrån en  
extern intressent. *”Som exempel, gör  
Ericsson 1.1 miljard i vinst eller 1 miljard,  
spelar det någon roll? När vi sedan  
summerar och vi ligger under vår  
materialitetsgräns så skriver vi en ren  
revisionsberättelse. Men om det ligger  
över går vi tillbaka till bolaget och säger  
att detta kan vi inte acceptera”*.

### **För få avvikande revisionsberättelser?**

Öhman (2007) menar att avvikande revis-  
ionsberättelser bara förekommer i undan-  
tagsfall i noterade bolag.

Revisor 3 anser att revisionsberättelsen inte  
för lätt blir avvikande utan den blir snarare  
för lätt ren. De får kritik för detta samt att  
omvärlden har uppfattningen om att det  
borde skrivas fler revisionsberättelser som

avviker från standardutformningen. Han påpekar att de har ett ansvar och skall kunna stå upp för det samt att det skall vara väsentligt.

Om man inte vet orsaken till avvikelserna finns det bara rött eller grönt menar Revisor 1. Revisorerna är skyldiga att lämna upplysningar, där menar hon att en positiv upplysning kan leda till en negativ tolkning. *”Som ett exempel, jag har blivit vald som revisor efter räkenskapsårets utgång. Detta är en ren upplysning fast det blir en oren revisionsberättelsen”*.

Man skall ändra sättet hur man pratar om en avvikande revisionsberättelse, att det inte bara är något negativt menar Revisor 2. *”Lägger man till en upplysning blir den avvikande”*. Fel som inte är av väsentlighet utan något som revisorn bara vill belysa kallas idag för särskilda upplysningar och ses inte som en avvikelse. Denna form borde möjligtvis utformas så att fler avvikelser kan falla under denna istället för att bli något av de tre uttalandena som leder till just en avvikande revisionsberättelse (RS 709).

Studenterna diskuterar att det kanske inte bara skall vara svart eller vitt. Utan att det skall kunna finnas en revisionsberättelse som är ren med ett tillägg, den skall inte då direkt bli en avvikande revisionsberättelse. När det är en enklare ren upplysning borde

det finnas en gråzon och kalla den något annat än revisionsberättelse som avviker från standardutformningen.

### **Skatter och avgifter**

En avvikelse i revisionsberättelsen är skatter och avgifter som inte hanterats på rätt sätt (RS 709). Revisor 1 säger att detta är den vanligaste anledningen till en avvikelse, då att man inte betalt skatter och avgifter i tid.

Revisor 4 påpekar att det i många fall inte är så viktigt att det skall skrivas in i revisionsberättelsen. Företag hamnar då i statistiken som orena och oseriösa företag. *”Detta kan jag tycka är orättvist, att betala in skatt försent får samma konsekvens som ekonomiska brott och konkursfärdiga. Där kan man tycka att det ska graderas. Exempel en hotell- och restaurang-verksamhet som fick en oren revisions-berättelse blev av med sitt alkohol-tillstånd”*.

### **Formulering av en avvikande revisionsberättelse**

När revisorn lämnar en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen skall alla viktiga orsaker för detta beskrivas tydligt i revisionsberättelsen (RS 709).

Att formulera och hitta balansen i en avvikande revisionsberättelse är oerhört svårt menar Revisor 1 och 3. Man får väga orden för att läsaren inte skall tolka det på något annat vis än vad revisorn påpekar Revisor

3. Han anser att varje ord vägs på en våg, där ett kommatecken kan betyda mycket. Informationen som kommer fram i den avvikande revisionsberättelsen använder investerare i deras beslutsfattande. De reagerar även olika på de olika typerna av avvikelser som finns (Firth 1978).

Det har visat sig att även revisorer som skriver en avvikande revisionsberättelse kan lida skada eller få en kundförlust (Lennox 1999). *”Skulle vi dra på för mycket i den avvikande texten blir vi skadeståndsansvariga gentemot kunden. Kunden har lidit skada för att revisorn inte nyanserat den avvikande texten, det är frustrerande att hitta balansen”*, menar Revisor 1.

#### REVISORERNAS ANSVAR

Enligt Öhmans (2007) omfattande avhandling är revisorer inte benägna till förändringar och den främsta orsaken till detta är att revisorerna inte vill ta mer ansvar. Övervägande antalet av deltagande respondenter i forskningen vill inte ansvara för fler uttalanden trots att det är mer användbart för intressenterna. Studien visar också att intressenterna vill utöka informationsinnehållet i revisionsberättelsen vilket revisorerna är kritiska till eftersom det skulle innebära utökad ansvar samt att de tvingas stå till svars för mer. Vår undersökning demonstrerar motsatsen,

då samtliga respondenter i vår analys är beredda att ta mer ansvar över revisionsberättelsen genom fler uttalanden. Revisor 1 understryker *”att så länge man utför revisionen efter god sed och efter de riktlinjer som finns så skall det inte var några problem att utöka sina uttalanden och ansvar”*.

Intressenterna anser att framtidsorienterad information är betydelsefull trots detta lägger inte revisorerna så mycket tid på att granska och uttala sig om sådan information (Flint 1988). Detta bestyrks genom Revisor 3:s kommentarer under intervjun, *”prognoser och framtidsorienterad information vill jag ogärna uttala mig om i revisionsberättelsen”*. Anledningen till detta anser Revisor 3 är att styrelsen och VD har informationsövertag om bolaget och att revisorn skall ta ställning till prognoser är väldigt osäkert. *”Jag hoppas verkligen vi slipper detta ansvar som revisor”* menar han. Problemet är också enligt Revisor 3 vad som händer och vem som bär ansvaret om inte prognosen uppfylls.

Revisorsprofessionen är en uthängd profession och man letar alltid efter syndaböcker. Revisorn genomför sitt arbete i professionens namn och är i och med det tvingande att följa regler och direktiv. Så när revisorn gör felaktiga ställningsantaganden berör detta hela professionens rykte

(Öhman 2007). Revisor 3 anser att ju mer krav det ställs på revisorerna desto mer ökar risken och att detta kan innebära en fara för professionen. *”Politiker blir man om man är självmordsbenägen, det kanske kan bli detsamma för revisorerna”*

### **Skadeståndsansvaret**

Ett skäl till att revisorerna inte vill ta mer ansvar är det obegränsade skadeståndsansvaret. Om skadeståndsansvaret skulle bli begränsat skulle detta bidra till att revisorerna vågar trädla fram i utsatta situationer (Öhman 2007).

Hälften av våra respondenter (Revisor 2, 4 och 5) tänker inte på skadeståndsansvaret på det sättet. Revisor 3 motsätter sig detta eftersom han menar att en revisor inte kommer ifrån att skadeståndsansvaret har en viss betydelse.

Skadeståndsansvaret är redan begränsat i uppdragsbrevet menar Revisor 1. Då dokumentet behandlar hur en tvist skall lösas och vilka beloppsramar som gäller. Även hälften av våra respondenter (Revisor 1, 3 och 4) tycker att allt inte är ekonomiskt. Revisor 1 anser att man mer tänker på den badwill som uppstår genom att en revisor får en kund emot sig, än vad man tänker på skadeståndet. *”Det är inte bara den ekonomiska aspekten utan snarare anseendet man spelar lite med”*. Hon kommer även fram till att, *”American way*

*har kommit till Skandinavien”*. Detta innebär att så fort någon gör ett övertramp så vill man stämma personen i fråga. *”Detta tror jag inte man kan ändra genom begränsat skadeståndsansvar utan det är något som numera finns i samhället”*.

Revisor 4 framhäver förtroendekapitalet, *”som revisor är man inte beredd att satsa jobb och titel”*. Där även Revisor 3 är inne på samma spår, *”man vill inte bli kritiserad i efterhand eller bli av med sin auktorisation”*.

Studenterna tror att begränsat skadeståndsansvar bidrar till att revisorerna gör chansningar vilket leder till fler felaktigheter.

### **Revisorns ansvar vid avvikande revisionsberättelse**

Vid frågan om det är ditt ansvar som revisor att ta hänsyn till konsekvenserna av en avvikande revisionsberättelse eller skall ni i er roll bortse från detta, är samtliga överens. Alla påstår att de inte som revisorer tar hänsyn till konsekvenserna och Revisor 2 och 4 refererar till att som revisor måste man följa regelverket. Revisor 1 menar: *”Skulle man ta hänsyn till konsekvenserna och tänka till en extra gång skulle det leda till man skriver en ren revisionsberättelse istället. Man tänker till en extra gång genom att stämna av med en kollega men man tar inte hänsyn till konsekvenserna. Man måste bortse från detta och tänka på*

*att jag har fått uppdraget och måste genomföra det”.*

#### OBJEKTIV FORMALISERING KONTRA PROFESSIONELLA SUBJEKTIVA BEDÖMNINGAR

Utvecklingen i revisorsbranschen har gått från subjektiv karaktär till mer strukturerad revisionsmetodik. Revisionsberättelsens struktur kännetecknas av hög objektiv formalisering med tydliga instruktioner och riktlinjer (Öhman 2005).

#### **Mallar och riktlinjer**

Samtliga respondenter bedömer att de mallar och riktlinjer som finns i samband med upprättandet av revisionsberättelsen är bra, dock har de olika motiveringar till detta. Många riktlinjer leder till att allt kommer med i revisionsberättelsen menar Revisor 2. Om det inte finns mallar för revisionsberättelsen hade det blivit svårt för läsaren betonar Revisor 3, *”utan tydliga riktlinjer hade det blivit en flora av revisionsberättelser, det hade blivit en heterogen produkt”*. På så vis är det praktiskt med mallar menar Revisor 4 och att det är någon som tänkt till. Han hävdar att man är tvungen att anpassa efter varje enskilt fall. Utan tydliga riktlinjer kommer det bli för subjektivt vilket kommer leda till att revisionsberättelsen blir oläslig, menar Revisor 5.

Studenterna anser att för mycket struktur kan för en erfaren revisor vara hämnande medan det kan vara bra för en som precis kommit in i revisionsbranschen.

#### **Mindre professionella bedömningar**

Mer objektiv formalisering leder till mindre utrymme för professionella subjektiva bedömningar. Professionella subjektiva bedömningar handlar om revisorns erfarenhet och deras förmåga att ta hänsyn till olika aspekter (Messier 1995). Denna teori håller endast Revisor 1 med om, *”Om det finns formkrav medför detta till mindre utrymme för kreativitet och för att visa sin egen förmåga”*. Både Revisor 4 och 5 talar emot teorin med motivet att professionella bedömningar måste göras hela tiden under revisionens gång trots att det är strukturen ökar.

Öhman (2007) framhäver att en balans mellan objektiv struktur och subjektiva bedömningar är det bästa alternativet. Detta stämmer bra in på vad Revisor 3 svarar under intervjun. Han menar att när revisorerna använder mallarna är det viktigt att använda revisorns professionalism, *”Mallarna skall användas med omdöme. Det får inte bli copy and paste och att man slutar att använda hjärnan”*.

#### **Kvalitet och effektivitet**

Diskussionen om objektiv formalisering kontra professionella subjektiva bedöm-



ningar kopplas ofta tillsammans med begreppen kvalitet och effektivitet (Öhman 2007).

Det är endast Revisor 3 som berör dessa begrepp under intervjun. Han är övertygad om att effektiviteten ökar med färdiga mallar. Vi lever under premissen att allt skall vara effektivt och därför finns datoriserade revisionsverktyg. *”Tänk om vi skulle börja revisionen med ett tomt papper, det skulle ta alldeles för lång tid”*.

Studenterna är lite inne på samma bana som Revisor 3. Det är väldigt tidskrävande att göra för många professionella bedömningar men kvalitén ökar, *”Men frågan är om det är värt det?”* Revisor 3 tycker det är oerhört komplicerat att bedöma effektiviteten och det krävs specialister för detta eftersom *”revisorer kan lite om mycket. Om man gör ett jobb efter alla konstens regler och med hög kvalité men det tar också lång tid, är detta effektivt?”*.

#### NYA REVISIONSBERÄTTELSEN OCH DESS FRAMTID

Revisionsberättelsen är ett viktigt verktyg för kommunikationen mellan revisorerna och intressenterna (Libby 1979). Utformningen och strukturen i revisionsberättelsen har förändrats med tiden på grund av bland annat lagändringar och skandaler (Thörnblad & Hjalmarsson 1997).

Revisor 3 och 4 menar att revisionsberättelsen i framtiden inte får bli för lång. Det är då lätt att tappa läsaren och att risken är stor att det man vill ha sagt inte kommer fram. Revisor 3 hänvisar till uttrycket *”man ser inte skogen för alla träden”*, då man tappar det väsentliga och förvirras bort. Desto mer som skrivs i revisionsberättelsen desto mer skall övervägas och formuleras menar Revisor 4. De båda är överens om att revisionsberättelsen inte skall vara ditt livs novell.

#### **Den nya förändringen, ISA**

För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare ska man använda sig av en ny god revisionsstandard som är baserad på ISA (FAR 2010a).

Revisor 1, 2 och 4 säger att de inte är insatta i det nya ISA. Medan Revisor 3 frågar sig vad som skall ingå i övriga upplysningar? Antagligen har de inte kunskapen då de inte börjat arbeta efter det än. Den enda som direkt kan börja prata om vad revisionsberättelsen nu skall innehålla och hur den ska se ut är Revisor 5. *”Som jag förstår det kommer den nya revisionsberättelsen innehålla två delar där revisorn kommenterar årsredovisningen i del 1 och övriga kommentarer i del 2”*, vilket stämmer korrekt enligt FAR (2011). Han menar även att del 2 är friare än den första traditionella delen. Det kommer göra att det blir intressant att se hur den utvecklas

då det finns utrymme att ge en mer personlig prägel på hur företaget i sig presterar. Endast Revisor 3 och 4 anser att den nya revisionsberättelsen är mycket likt den gamla. Revisor 4 tycker det är positivt att de skriver lite mer och att det förtydligas mer vad de gjort, i den nya. Dock menar han att den nya revisionsberättelsen kommer bli ett stort dokument på två sidor. Han tycker därför att det blir jobbigare att läsa igenom.

Revisionsberättelsen ska delas in under olika rubriker samt att uttalanden kommer delas upp om själva årsredovisningen samt övriga uttalande (FAR 2009, FAR 2011). Det kommer bli tydligare för läsaren med avsnittsindelning menar Revisor 1 och 2. Den förstnämnda tycker också att det nu kommer bli bättre struktur i revisionsberättelsen. *”Man får en struktur där man redan i början inleder läsaren till att vilja att till exempel få info om årsredovisningen så hittar jag det i det stycket och läsaren behöver inte läsa hela revisionsberättelsen. Det är positivare, tydligare och lättare att hitta”*.

Tidigare har avvikelser markerats i kursiv eller fetstil. Nu skall avvikelserna placeras under en särskild rubrik (FAR 2010b). Revisor 1 menar att man nu lättare kommer hitta de avvikande meningarna. Markeringarna av avvikelserna är bara ren peda-

gogik och underlättar för läsaren påpekar Revisor 3. Detta är konservativt anser Revisor 4 och han motsätter sig därför detta då han tror att det inte kommer bli tydligare utan istället jobbigt för läsaren. *”Tidigare märkte man tydligt när det markerades med kursivt. Nu blir det ett stycke i mängden. Mitt spontana intryck är att det inte blir tydligare och det blir jobbigare för läsaren”*. Studenterna tycker att det avvikande stycket blir enklare att uppmärksamma och på så vis blir tydligare för läsaren. Beroende på avvikelsen kan den ha betydelse för en intressent. Det är bra att en allvarlig avvikelse är tydlig. Medan övriga upplysningar som inte är så väsentliga kan bli för tydliga i ISAs fall.

### **Recensera istället för att revidera?**

I en artikel av Lennartsson (2010) i Balans diskuterades nyligen hur framtidens revisionsberättelse skall se ut samt hur man ska gå tillväga för att göra den mer intressant. Bino Catasus som är professor på Stockholm universitet lekte med tanken att man skall recensera företag istället för att revidera. Detta skulle innebära att som revisor skall man betygsätta företagen inom olika områden som exempelvis en trea i bolagsstyrning och en fyra i intern kontroll. När våra respondenter fått en kort introduktion till artikeln och vi frågade vad de tyckte om förslaget var samtliga respondenter överens om att det inte kommer

fungera praktiken. Alla var kritiska till förslaget. Två av respondenternas spontana svar var *”ska vi bli lärare också”*. Revisor 2 anser att det redan idag finns betygsättning genom att skriva en ren eller oren vilket motsvarar godkänt och underkänt. Värt att poängtera i denna frågeställning var att alla revisorerna fäste sig vid resonemanget att det måste finnas en tydlig instruktion till och beskrivning för vad en trea innefattar och skillnaden mellan en trea och en fyra.

Revisor 1 menar att revisorer alltid faller tillbaka till vägledning och riktlinjer. Samma sak hävdar Revisor 2 då *”det kommer skapas fler checklistor”*. Revisor 5:s motivering att det aldrig kommer fungera lyder: *”Om jag personligen anser att bolag X har en dålig bolagsstyrning och ger dem en två medan en annan revisor året efter tar över uppdraget och ger dem en femma. Vem ska man då lita på? Det blir allt för subjektivt”*. Kring resonemanget i balansartikeln ger Revisor 3 några exempel på. Att jämföra intern kontroll i ett finansbolag kontra ett tillverkande företag så skulle finansbolaget sannolikt ha bättre utvecklad intern kontroll. För vad skulle hända om du gör ett bankuttåg och det belastar någon annans konto? Inom just den branschen krävs tydliga rutiner och välutvecklade system. Så Revisor 3 frågar sig om en trea i ett

finansiellt företag är lika mycket värt som i ett tillverkande företag. Han tycker det finns många oklarheter för att få en sådan gradering till att fungera. Revisor 3 ger ytterligare exempel: *”Är en trea lika mycket värd i Ericsson som i korvkiosken här borta? Vad händer med börsbolag som får en tvåa?”*. Revisor 4 anser att det måste finnas parametrar att mäta med för att få till en sådan gradering.

Revisor 1 och 3 förstår intressenternas intresse av denna betygsättning men frågan är vilket värde det ger och hur jämförbart är det?

Studenternas spontana svar var att *”det skulle göra revisorsprofessionen allt för komplex”*. De tycker att det redan nu finns många ställningstaganden som en revisor skall ta ställning till. Det kommer även innebära att revisorn får lägga ned mer resurser vilket i slutändan kommer bli en kostnad för kunden. Studenterna tror att ett felfritt företag kommer få en femma och då är det helt meningslöst för intressenterna att göra jämförelser. Jämförelsevis tror Revisor 4 att det kommer bli en trea i de flesta fallen.

Den positiva inställning som våra respondenter har till riktlinjer och struktur stödjer teorin om att revisorerna strävar efter att göra *”saker rätt”*. Samtliga respondenter poängterar under intervjutillfället att det är

viktigt att följa lagen, riktlinjer och direktiv, att göra ”saker rätt”. Revisorerna anser att det är viktigare att göra ”saker rätt än att göra ”rätt saker. Detta grundar sig i att revisorerna inte utgår från redovisningsinformationens betydelse dvs. att informationen som distribueras till intressenterna skall vara av sådan kvalité att det är användbart i beslutsfattande (Öhman 2007). Ett flertal svar tyder på att denna teori stämmer. I samband med balansartikeln svarar Revisor 1 och 3 att de förstår att betygsättning är något intressenterna vill ha med i revisionsberättelsen. Trots detta är revisorerna kritiska till betygsättningen vilket tyder på att det inte är lika viktigt att göra ”rätt saker”.

## **S**LUTSATS & DISKUSSION

Vårt syfte är att beskriva och analysera användandet av revisionsberättelsen ur revisorernas perspektiv. Dels vill vi granska och redogöra för revisorernas uppfattning om innehållet och strukturen av revisionsberättelsen och dels eftersträvar vi att fastställa revisorernas inställning till formaliseringen som finns i samband med upprättandet av revisionsberättelsen. Slutligen vill vi analysera revisorernas benägenhet till att lösa intressekonflikten som finns mellan revisorerna och intressenterna genom att utöka sitt ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen.

När det gäller hur revisorerna ser på innehållet och strukturen av revisionsberättelsen är det endast två av respondenterna som är nöjda över dess utformning. Dessa respondenter är också de enda som inte har några synpunkter eller saknar något i revisionsberättelsen. Anledningen till detta kan vara att de refererar till deras erfarenheter som revisorsassistenter och har ingen erfarenhet av att skriva revisionsberättelser. De övriga respondenterna har förslag och synpunkter av varierad karaktär på innehåll och struktur. Detta tyder på att arbetslivserfarenheten spelar en stor roll på hur man ser på revisionsberättelsens innehåll och struktur.

Majoriteten av respondenterna menar att ett företag som vid ett tillfälle inte betalar skatter och avgifter i tid, inte ska få en avvikelse i revisionsberättelsen. En av revisorerna menar även att detta är den största anledningen till att revisionsberättelser avviker från standardutformningen.

Flertalet av respondenterna har en uppfattning om att revisionsberättelsen ger en rättvisande bild av företaget. Det är endast en som motsätter sig detta med motiveringen att en ren revisionsberättelse inte går att jämföra mellan företagen då den innehåller samma information.

Alla respondenterna är eniga om att revisionsberättelsen tillgodoser intressenternas

behov dock i olika skalor. Exempelvis menar en av respondenterna att en intressent med mindre kunskap om vad revisorns uppdrag innefattar inte tillgodoses i lika hög grad som en kunnig läsare.

Flertalet av respondenterna är inte insatta i hur revisionsberättelsen påverkas i samband med ISA, som gäller från och med årsskiftet 2011 (FAR 2010a). Majoriteten har en positiv inställning till förändringarna i revisionsberättelsens innehåll och struktur. De tycker bland annat att det blir tydligare för läsaren med avsnittsindelning. En förändring är att alla avvikelser nu kommer finnas under en särskild rubrik (FAR 2010b). Den övervägande delen av respondenterna har en positiv inställning till detta då det blir enklare att hitta avvikelserna. Enbart en respondent tycker att detta är konservativt och menar istället att det blir jobbigare för läsaren. Studenterna håller med majoriteten av Revisorerna angående ISA.

Slutsatsen är att övervägande delen av respondenterna har synpunkter på hur innehåll och struktur i revisionsberättelsen skall förbättras samt att de är eniga om att revisionsberättelsen tillgodoser intressenternas behov. Respondenterna är även positiva till förändringarna som sker i samband med ISAs intåg. De menar att förändringarna kommer bidra till nytta för

intressenterna då det kommer bli tydligare för läsaren.

Vår andra forskningsfråga är hur revisorer ser på formaliseringen av revisionsberättelsen. Vår slutsats är att respondenterna betraktar formaliseringen som finns i samband av upprättande av revisionsberättelsen som viktigt och betydelsefullt. Detta tyder på att respondenterna förespråkar ett strukturellt förhållningssätt och att använda strukturerad revisionsmetodik. Enligt Öhmans (2007) teori leder ett strukturellt förhållningssätt och objektiv formalisering till mindre plats för professionella subjektiva bedömningar. Vår undersökning visar motsatsen eftersom det endast är en respondent som håller med om Öhmans teori. Det huvudsakliga argumentet mot teorin är att professionella bedömningar måste göras hela tiden under revisionens gång trots att strukturen ökar. Öhman förespråkar dessutom en balans mellan objektiv formalisering och professionella subjektiva bedömningar vilket endast en respondent betonar vid intervjutillfället. Förvånansvärt är att endast en respondent kopplar samman formaliseringen med effektivitet. Effektiviteten ökar med färdiga mallar. I denna frågeställning delar Studenterna samma uppfattning som de övriga respondenterna.

När man ska skriva en avvikande revisionsberättelse där det inte finns fastställda förslag blir det väldigt svårt att hitta en balans i texten menar respondenterna. Formuleringen blir svår då exempelvis man vill få läsaren att tolka det på det sättet som var revisorn avsikt samt att man får välja orden noggrant så att företaget inte lider skada.

Vår slutsats är att revisorerna ser formaliseringen av revisionsberättelsen som viktig och betydande. Men att det är frustrerande att hitta rätt balans i formuleringen av en avvikande revisionsberättelse.

Den tredje forskningsfrågan behandlar revisorernas vilja att utöka sitt ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen för att bättre tillgodose intressenternas behov. Det finns en intressekonflikt mellan intressenterna och revisorerna. Intressenterna vill utöka informationsinnehållet i revisionsberättelsen vilket revisorerna är kritiska till eftersom detta skulle medföra ett utökat ansvar samt att de tvingas stå till svars för mer (Öhman 2007). Genom vår analys har vi kommit fram till motsatsen. Vid förfrågningen om revisorerna är benägna att ta mer ansvar över revisionsberättelsen genom fler uttalanden har samtliga respondenter en positiv inställning. Dock motsätter sig en av respondenterna att uttala sig om framtidsorienterad

information trots att detta är väsentligt för intressenterna. Vår slutsats är också att revisorernas uppfattning är att det inte är deras ansvar som revisor att ta hänsyn till konsekvenserna av en avvikande revisionsberättelse.

När vi presenterade diskussionen som publicerades i Balans (Lennartsson 2010) angående framtidens revisionsberättelse var däremot alla respondenter negativa till att göra dessa uttalanden. Artikeln handlar om att revisorn skall betygsätta företag i exempelvis intern kontroll och bolagsstyrning. Detta anser samtliga att det sträcker sig utanför deras ansvarsområde samt att det aldrig kommer fungera i praktiken. Vår slutsats är därför att respondenterna är beredda på att ta mer ansvar genom fler uttalanden i revisionsberättelsen men inte när det gäller att betygsätta företag.

Slutsatsen om Studenternas svar är att de följer majoriteten av revisorernas svar i de olika frågorna. Svarsskillnaderna är dock att studenterna inte refererar till lagen och har den i åtanke på samma sätt som revisorerna. Vid intervjuerna får man en uppfattning om att revisorerna tänker utifrån lagar och regler något som studenterna inte gör på samma sätt.

## REFERENSER

- Asare, S. & Wright, A. (2009). *Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report* (Elektronisk). Tillgänglig: [http://web.ifac.org/download/Study\\_\\_3\\_AICPA\\_IAASB\\_Paper.pdf](http://web.ifac.org/download/Study__3_AICPA_IAASB_Paper.pdf). (20110406)
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag.
- FAR. (i.u.). *Hur rapporterar revisorn resultatet av revisionen?* (Elektronisk). Tillgänglig: [http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,377387&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,377387&_dad=portal&_schema=PORTAL). (20110406)
- FAR. (2005). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR FÖRLAG AB.
- FAR. (2009). *International Standards on Auditing ISA -Lathund till väsentligare ändringar jämfört med Revisionsstandard i Sverige (RS)* (Elektronisk). Tillgänglig: [http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR\\_2010/MEDLEM/LOGGA\\_IN/ISA/09ISARSLATHUND.PDF](http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/MEDLEM/LOGGA_IN/ISA/09ISARSLATHUND.PDF). (20110416).
- FAR. (2010a). *ISA gäller från 1 januari 2011* (Elektronisk). Tillgänglig: [http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,395028&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,395028&_dad=portal&_schema=PORTAL). (20110413)
- FAR. (2010b). *Remiss om den nya revisionsberättelsen* (Elektronisk). Tillgänglig: [http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,390339&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,390339&_dad=portal&_schema=PORTAL). (20110413)
- FAR. (2010c). *Samlingsvolymen 2010 – revision*. Stockholm: FAR SRS FÖRLAG.
- FAR. (2011). *Nya revisionsberättelsen*. (Elektronisk). Tillgänglig: [http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,407493&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,407493&_dad=portal&_schema=PORTAL). (20110413)
- Firth, M. (1978). Qualified Audit Reports: Their Impact on Investment Decisions. *American Accounting Association* 53 (3) pp. 642-650.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing – an introduction*. London: Macmillan.
- Francis, J.R. (1994). Auditing, hermeneutics, and subjectivity. *Accounting, organizations and society* 19 (3) pp. 235-269.
- Frank, K.E., Lowe, D.J., Smith, J.K. (2001). The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students. *Managerial Auditing Journal* 16 (3) pp. 145-149.
- Gangolly, J., Hussein, M., Seow, G., Tam, K. (2002). Harmonization of the auditor's report. *The International Journal of Accounting* 37, 327-346.
- Gómez-Guillamon, A. (2003). The usefulness of the audit report in investment and financing decisions. *Managerial Auditing Journal* 18 (6/7) pp. 549-559.
- King, C. (1999). The Measurement of Harmonization in the Form and Content of the Auditor's Report in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 8 (1) pp. 23-42.
- Lennartsson, R. (2010). Framtidens revision – efterfrågan och förväntningar år 2020. *Balans* (1) pp. 22-25.
- Lennox, C. S. (1999). The accuracy and incremental information content of audit reports in predicting bankruptcy. *Journal of business, finance and accounting* 26 (5-6) pp. 757-778.
- Libby, R. (1979). Bankers' and Auditors' Perceptions of the Message Communicated by the Audit Report. *Journal of Accounting Research* 17 (1) pp. 99-122.

- Messier, W.F. (1995). Research in and development of audit decisions aids, i Ashton, R.H. och Ashton, A.H. (red). *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*. New York: Cambridge University Press.
- Mock, T., Turner, J., Gray, G., Coram, P. (20090511). *The Unqualified Auditor's Report: A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions and Decision Processes, and Directions for Further Research* (Elektronisk). Tillgänglig: [http://web.ifac.org/download/Study\\_\\_1\\_ASB\\_Summary\\_Report.pdf](http://web.ifac.org/download/Study__1_ASB_Summary_Report.pdf). (20110406)
- Patel, R. & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* 28 (4) pp. 379-394.
- Thörnblad, H. & Hjalmarsson, B. (1997). Den nya revisionsberättelsen: en rekommendation med internationell förebild och finansiell modernisering kring sekelskiftet 1900. *Balans*. 23 (11) pp. 22-29.
- Trost, J. (2005). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur.
- Tschudi, F. (2005). Regler, komplexa situationer och känslor. I Johansson, S-E; Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag.
- Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Sundsvall: Mid Sweden University, Departement of Social Sciences.