



**Examensarbete, 15 hp för  
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision.  
VT 2018**

## **REVISORNS SKYLDIGHET ATT DOKUMENTERA**

Revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att  
revisionsdokumentationen brister

Sektionen för hälsa och samhälle

**Författare/ Author**

Emma Keifer

**Titel/Title**

Revisorers skyldighet att dokumentera – Revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister.

**Handledare/Supervisor**

Nils-Gunnar Rudenstam

**Examinator/Examiner**

Marina Jogmark

---

## Sammanfattning

---

Genom åren har det skett en rad företagsskandaler som kopplats samman med brister i revisionen av de aktuella företagens redovisning. För att undvika liknande skandaler har ökade krav på lag och standard för revision införts. Med hjälp av regelbundna kvalitetskontroller som utfärdas av bland annat FAR och Revisorsnämnden är det tänkt att revisionen ska hålla hög kvalitet och att brister ska upptäckas tidigare. Tidigare forskning visar att det ofta är revisionsdokumentationen som brister när Revisorsnämnden gör sina kvalitetskontroller.

Syftet med denna uppsats är att undersöka revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister. För att uppfylla syftet med uppsatsen har intervjuer gjorts med tio revisorer som arbetar på olika revisionsbyråer i Skåne. Den teoretiska referensramen som studien utgått ifrån är uppbyggd utifrån tidigare forskning kring revisionsprocessen och revisionsdokumentation samt information om lagar, standarder och god revisionssed som revisionsarbetet kretsar kring. Slutsatsen av studien visar på att revisorer uppfattar ett antal faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister. Dessa primära faktorer är standardisering, revisorns professionalitet och begränsningar för professionalitet.

Som förslag på framtida forskning kan det vara av intresse att se hur många företag som är optimalt för en revisor att revidera per år.

### **Ämnesord**

Väsentlighet, dokumentation, professionella bedömningar, profession, brister, revision.

---

## Abstract

---

Over the years, several company scandals have occurred, which have been linked to flaws in the revision process of the companies. In order to avoid similar scandals, increased requirements for law and standard in terms of revision have been introduced. With the help of regular quality controls done by both FAR & RN among others, the audit will maintain high quality and shortcomings is believed to be detected earlier. Previous research shows that audit documentation is often lacking when RN is conducting quality controls.

The purpose of this paper is to investigate auditors' perceptions of factors, which may cause the audit documentation to fail. In order to fulfill the purpose of the paper, interviews have been conducted with ten auditors working at various audit firms in Skåne. The theoretical frame of reference the paper is based on, considers previous research within the audit process, audit documentation and information concerning laws, standards and good audit ethics, which auditing is about.

The conclusion of this study finds that auditors perceive a number of factors that may result in the audit documentation to fail. These primary factors are standardization, auditor's professionalism and professionalism limits.

As a proposal for future research, it may be of interest to determine how many assignments or companies are optimal for an auditor to revise per year as regards to the time aspect in relation to the documentation requirements.

### **Keyword**

Essential, documentation, professional judgement, profession, flaws, audit.

---

## Förord

---

Denna uppsats har grundat sig på mitt intresse för revision och arbetet har bidragit till en bättre förståelse för vad revisionsyrket innebär. Jag hoppas att läsarna upplever ämnet lika intressant som jag gör.

Från början arbetade jag och min uppsatspartner tillsammans med denna uppsats men vi har av olika anledningar, bestämt oss för att slutföra arbetet i form av två individuella rapporter.

Jag vill tacka alla parter som berörts under arbetets gång. Jag vill tacka familj och vänner som stöttat mig under hela perioden. Jag vill även ge ett stort tack till min handledare mot slutet av uppsatsarbetet, Nils-Gunnar Rudenstam som stöttat, gett tips, synpunkter och konstruktiv kritik. All värdefull hjälp har varit avgörande för denna uppsats. Slutligen vill jag tacka alla respondenter för värdefulla intervjuer.

Kristianstad, maj 2018

---

Emma Keifer

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problematisering	9
1.3 Syfteformulering	10
1.4 Disposition	10
<b>2. Vetenskaplig metod</b>	<b>12</b>
2.1 Forskningsmetod	12
2.2 Forskningsfilosofi	13
2.3 Forskningsstrategi	13
2.4 Faktorer som anses påverka revisionsdokumentationen	14
<b>3. Revisionsprocess och revisionsdokumentation</b>	<b>15</b>
3.1 Revisionsprocessen	15
3.1.1 Planering	15
3.1.2 Granskning	16
3.1.3 Rapportering	17
3.2 Revisionsdokumentation	17
3.3 Revisionskvalitet	18
<b>4. Tidigare forskning om vad som kan påverka revisionsprocessen och revisionsdokumentationen</b>	<b>20</b>
4.1 Kontroll av revisorer	20
4.2 Standardisering av revisorers arbete	21
4.2.1 God revisionssed	22
4.2.2 Revisorns skyldighet att dokumentera enligt lag	23
4.2.3 Revisorns skyldighet att dokumentera enligt ISA	24
4.2.4 Standardiserade stödfunktioner	24
4.3 Revisorns professionalitet	25
4.3.1 Bedömningsarbetet	25
4.3.2 Revisorns erfarenhet	26
4.3.3 Revisorns oberoende	27
4.4 Begränsningar för professionalitet	28
<b>5. Empirisk metod</b>	<b>30</b>
5.1 Tillvägagångssätt	30
5.2 Intervjuguide	32
5.3 Analysmetod	32
5.4 Presentation av revisorerna	33
5.5 Metodreflektion	34
<b>6. Analys</b>	<b>36</b>
6.1. Kontroll av revisorer	36
6.2 Standardisering	37
6.2.1 God revisionssed, lagar och standarder	37
6.2.2 Standardiserade stödfunktioner	40
6.3 Revisorns professionalitet	42
6.3.1 Bedömningsarbetet	42
6.3.2 Revisorns erfarenhet	44
6.4 Begränsningar för professionalitet	45
6.5 Sammanfattande analys	47
<b>7. Slutsats</b>	<b>49</b>
7.1 Diskussion	50
7.2 Framtida forskning	50



att kunna bedöma vad som är väsentliga riskfaktorer för felaktigheter i den redovisning som granskningen i samband med revisionen omfattar (DeAngelo, 1981; Rippe, 2014).

Kvalitetskontroller utförs således regelbundet på revisioner för att se till att en hög revisionskvalitet upprätthålls. I kvalitetskontrollerna har det konstaterats att det ofta är revisionsdokumentationen som är bristfällig (Whittington, Graham, Fischbach & Ahern, 2006). Även Hultqvist, Brännström och Svanström (2015) redovisar statistik på att revisionsdokumentationen är en av de vanligaste bristerna som upptäcks i kvalitetskontrollerna. Författarna menar att omfattningen av brister i själva revisionsdokumentationen ofta underskattats eftersom de vid kontrollerna många gånger kategoriseras som brister i granskning. Brister i granskning innebär snarare att revisorn inte granskat företaget tillräckligt, medan brister i revisionsdokumentationen innebär att revisorn inte dokumenterat allt han eller hon faktiskt skulle gjort (Hultqvist et al., 2015).

Revisorsnämnden, statens myndighet för revisorsfrågor (härefter RN), utför en del av kvalitetsgranskningarna tillsammans med FAR, branschorganisationen för revisorer i Sverige (RNFS 2001:2). För att underlätta för RNs och FARs arbete, bland annat angående vad som ska finnas med i revisionsdokumentationen, stiftades den 1 januari 2002 en ny lag; Revisorslagen. 24§ i Revisorslagen handlar om att revisorn ska vara opartisk och självständig samt att väsentlig information i revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand (SFS, 2001:883). Revisorer bör även följa ISA:s regler när de gör sin revision, där ISA 230 mera specifikt beskriver hur revisorer ska utföra revisionsdokumentationen (Diamant, 2015). Revisionsdokumentationen ska följa en ”röd tråd”, vilket innebär att den ska visa en koppling mellan revisionsprocessens olika steg, från början till slut. De olika stegen i revisionsprocessen utgörs av planering, granskning samt rapportering. Den vanligaste kritiken från RN angående revisionsdokumentationen är att det brister i den röda tråden (FAR, 2014), det vill säga att kopplingen mellan processens olika steg inte är tillräckligt tydligt beskrivna i revisionsdokumentationen.

Kravet på omfattningen av dokumentationen har gjort att många revisionsbyråer har infört datoriserade system med manualer för att underlätta och förbättra arbetet. Detta sätt att utföra dokumentationen sägs emellertid förändra strukturen i revisionsarbetet, vilket kan medföra att revisorn inte längre ges samma utrymme för egna bedömningar. Detta kan i sin tur leda till försämrad kvalitet på revisorns arbete (Agevall & Jonnergård, 2007; Schroeder, Reinstein & Schwartz, 1996). Däremot framhåller Stringer (1981) att väl strukturerade processer, såsom



exempelvis datoriseringen medfört, kan öka kvaliteten i revisionsarbetet samtidigt som felaktigheter kan reduceras. Inom revisionsbranschen har införandet av ISA ytterligare bidragit till krav på en tydligare beskrivning av hur revisionsprocessen ska gå till, då denna standard mera i detalj anger hur revisorn ska planera sin revision, hur den ska genomföras samt vad revisorn ska dokumentera (Agevall & Jonnergård, 2007).

## 1.2 Problematisering

Revisorer ska dokumentera vad som görs under revisionen och själva revisionsdokumentationen måste enligt ISA innefatta planering, granskning och slutsats, samt vara överskådlig (Agevall & Jonnergård, 2007; FAR, 2014). Ett problem som ofta diskuteras i samband med revisionsdokumentation är hur revisorn ska avgöra vad som är väsentlig information att dokumentera. Det ska i dokumentationen finnas bevis för att revisionen har planerats och genomförts enligt ISA, lagar och regler. Finns det inte tillräckligt tydliga bevis för hur revisionsarbetet har utförts i form av en noggrann revisionsdokumentation, blir det svårt att i efterhand avgöra i vad mån revisionen har utförts på ett korrekt sätt (Whittington *et al.*, 2006). Vidare menar Carrington (2014) att det är en utmaning för revisorer att utforma en överskådlig revisionsdokumentation samtidigt som mindre väsentlig information inte ska dokumenteras.

En svårighet i sammanhanget är att det saknas tydliga direktiv i ISA vad gäller tillämpningen av principen om vad som är väsentligt att dokumentera. Detta gör i sin tur att det kan skilja sig åt mellan olika revisorer i detta avseende (Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013). Morris och Nichols (1988) samt Martinov och Roebuck (1998) framhåller också att eftersom det görs en subjektiv bedömning av vad som anses vara väsentlig information, kan det uppstå skillnader mellan vad olika revisorer dokumenterar.

Revisionsprocessen börjar med en riskbedömning för att bestämma vad som kan vara väsentliga poster i företagets redovisning att titta närmare på (Carrington, 2014; FAR, 2006; Hubbard, 2000). Under revisionsarbetet görs sedan bedömningar angående vad som är väsentligt att ta med i revisionsdokumentationen (Carrington, 2014; FAR, 2006; Eilifsen *et al.*, 2013). Revisorn samlar alltså in underlag från företaget i form av bland annat bokföring och årsredovisning, samt för en dialog med personalen på det företag som revideras.

För att ta fram det underlag som anses vara väsentlig information, använder revisorn sig av bland annat lagstiftning, riktlinjer, sin kunskap och tidigare erfarenhet (Graham & Messier,

2006; Holder, Schermann, Whittington, & Blossom, 2003; McKee & Eilifsen, 2000). När revisorn använder sig av sin kunskap och erfarenhet, sin professionalitet, innebär det att revisorn bland annat gör individuella bedömningar på poster i bokföringen där det kan antas finnas störst risk att väsentliga fel förekommer (Öhman, Häckner, Jansson & Tschudi 2006). Carrington (2014) och FAR (2006) menar att det är en utmaning för revisorn att utforma en revisionsdokumentation som är överskådlig men samtidigt endast ta med väsentlig information.

All insamlad information sparas och revisorn gör sedan bedömningar och drar slutsatser utifrån det insamlade underlaget. Slutligen dokumenterar revisorn den utförda processen, vilka bedömningar som gjorts under revisionsarbetet samt hur revisorn kommit fram till dessa. Revisorn hänvisar även till att bedömningarna har gjorts på basis av underlaget som samlats in och sammanställer sedan resultatet av hela processen i en revisionsberättelse (Carrington, 2014; FAR, 2006; Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2013; Boynton & Johnson, 2006).

Som nämnts ovan saknas det emellertid detaljerad vägledning för att dokumentera väsentlig information (Stewart & Kinney, 2013). Lagen och standarden lämnar utrymme för individuella tolkningar av vad som är att betrakta som väsentlig information och det kan bli särskilt viktigt att ha i åtanke vid försök att förstå revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister.

### **1.3 Syfteformulering**

Syftet med denna uppsats är att undersöka revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister.

### **1.4 Disposition**

Uppsatsen är uppdelad i sju kapitel. I första kapitlet presenteras bakgrunden och problematiseringen som utmynnar i uppsatsens syfte. I andra kapitlet presenteras den vetenskapliga metoden där bland annat forskningsmetoden och forskningsansatsen presenteras. I tredje kapitlet förklaras relationen mellan revisionsprocessen och revisionsdokumentationen närmare. I fjärde kapitlet presenteras tidigare forskning om vad som kan påverka revisionsprocessen och revisionsdokumentationen med en figur som avspeglar dessa faktorer. Femte kapitlet handlar om empirisk metod. I kapitel sex presenteras

analysen av undersökningen, där empiri och tidigare forskning är i fokus. Sjunde och sista kapitlet presenterar slutsatsen av undersökningen samt förslag på framtida forskning.

## 2. Vetenskaplig metod

---

*I detta kapitel kommer den vetenskapliga metoden att presenteras. Kapitlet utgörs av forskningsmetod, forskningsfilosofi, forskningsstrategi och ett avsnitt som berör faktorer som har bedömts kunna påverka revisionsdokumentationen.*

---

### 2.1 Forskningsmetod

Syftet med denna uppsats är att undersöka revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister. Undersökningen har grundats dels på dokumentstudier i form av lagar, standarder samt vetenskapliga artiklar, och dels på tio kvalitativa intervjuer med revisorer. De svar som framkom under de 10 intervjuerna med revisorerna, utgör det empiriska materialet i denna undersökning.

Genom metodvalet har revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister undersökts. Det empiriska materialet samlades in genom en kvalitativ metod i form av intervjuer, då denna metod enligt Holme och Solvang (1997) bidrar till att skapa en förståelse för insamlad data. Vid kvalitativa studier är det lämpligt att använda en relativt ostrukturerad intervjuguide, vilket enligt Bryman (2001) utmärker primärdatainsamling. Intervjuaren använder sig då av ett relativt fåtal, ostrukturerade eller semi-strukturerade intervjuer, vilket gör att intervjuaren låter respondenten utveckla sina svar inom det område som intervjuerna berör (Bryman, 2001).

I denna uppsats har en semistrukturerad intervjuguide använts, där några få öppna intervjufrågor har styrt intervjuerna. Denna typ av intervju användes för att ge respondenterna möjligheten att påverka intervjuerna och dess innehåll. Eftersom respondenterna besitter en stor mängd erfarenhet och värdefull information har de kunnat generera intressanta aspekter till diskussion om undersökningens problem. Vidare ger en semistrukturerad intervjuguide intervjuaren möjlighet att ställa följdfrågor som gör att konversationen blir mer öppen till skillnad från om man arbetat med en strukturerad intervjuguide (Alvehus, 2013). Genom att arbeta med kvalitativa intervjuer, kan intervjuaren även skapa en förståelse för respondentens svar och perspektiv på ett problem (Bryman, 2001), vilket har varit viktigt i denna undersökning eftersom analysen grundar sig på revisorernas uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister.

## **2.2 Forskningsfilosofi**

Syftet med denna uppsats är att undersöka revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister, där tio kvalitativa intervjuer med auktoriserade revisorer utgör det empiriska materialet. En hermeneutisk ansats har därför använts, då denna ansats betyder tolkningslära och används för att studera, tolka och förstå andra människor. Hermeneutiken används oftast vid kvalitativa forskningsmetoder för att få förståelse för det som studeras och är en forskarroll som är både öppen och subjektiv (Patel & Davidson, 2011). Vidare förklarar Patel & Davidson (2011) att genom hermeneutiken kan man tolka hur mänskligt liv kommer i uttryck i tal, och på så sätt förstå och tolka andra människor. Hermeneutiken har bedömts vara en passande ansats att använda i denna undersökning, då syftet med uppsatsen är att ta reda på revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister. Genom att använda en öppen och subjektiv ansats som hermeneutiken ger, tror jag att det kunnat bidra till en helhetsbild av forskningsinriktningen samt att det gett möjligheten och utrymmet att kunnat tolka revisorernas svar.

## **2.3 Forskningsstrategi**

Forskningsstrategin i denna undersökning har varit abduktiv. Abduktion kan ses som en kombination av induktion och deduktion, då den abduktiva ansatsen liksom induktiv ansats undersöker verkligheten, samtidigt som ansatsen liksom deduktiv ansats tar hänsyn till teori (Alvesson & Sköldberg, 1994). Tidigare forskning, som presenteras i kapitel 4 nedan, kommer att användas som hjälpmedel för att undersöka revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister. Alvesson och Sköldberg (1994) menar att tidigare forskning ska användas som en inspirationskälla och ska hjälpa forskaren att få förståelse för verkligheten, men även för att finna mönster i det som undersöks. Fördelen med att använda en abduktiv ansats är att forskaren inte blir begränsad, i samma utsträckning som kan bli fallet om man arbetar strikt deduktivt eller strikt induktivt, och får forskningen så explorativ som möjligt (Patel & Davidson, 2011). Abduktion passar denna studie, eftersom man genom abduktionen kan göra öppna tolkningar av empirin och under undersökningens gång kan finna nya aspekter och egna teorier inom det område som undersöks (Alvesson & Sköldberg, 1994). Detta har varit fallet i denna studie då jag efterhand har hittat nya aspekter och ny forskning inom detta område som gjort att undersökningen har blivit mera explorativ till sin karaktär. Genom att arbeta med en abduktiv forskningsstrategi har jag även haft möjligheten att uppdatera intervjuguiden under uppsatsens gång, för att få fram så relevant information som möjligt genom de 10 kvalitativa intervjuerna som genomfördes.

## 2.4 Faktorer som anses påverka revisionsdokumentationen

I kapitel 4 presenteras en del av den tidigare forskning som finns kring revision och revisionsdokumentation. Kapitlet är uppdelat i olika avsnitt, där varje avsnitt fokuserar på någon av de olika faktorer som genom dokumentstudier samt genomgång av empiri har bedömts vara användbart i uppsatsen. Då undersökningen har genomförts genom en abduktiv forskningsstrategi har det under arbetets gång getts möjligheten att finna nya aspekter att bygga vidare på i undersökningen (Alvesson & Sköldberg, 1994). Exempel på två aspekter som framkommit under arbetets gång är (1) betydelsen av revisorers datorkunskap samt (2) revisorers tidsmässiga begränsningar, där exempelvis frågan kommit upp om ett maximalt lämpligt antal uppdrag per revisor och år.

I kapitel 4 presenteras Figur 1 som speglar de olika faktorer som efter genomgång av tidigare forskning ansetts ha en påverkan på revisionsprocessen och revisionsdokumentationen. Denna figur har sedan i kapitel sex utvecklats utifrån på vad som framkommit i analysen. Anledningen till att figuren finns med i kapitel fyra är för att ge läsaren en bättre förståelse för hur de olika faktorernas påverkan på revisionsprocessen och revisionsdokumentationen har uppfattats i tidigare forskning, och hur detta sedan tas upp på nytt i kapitel 6 för att ge en bild av vad som framkommit i föreliggande undersökning.

## 3. Revisionsprocess och revisionsdokumentation

---

*I detta kapitel kommer revisionsprocessen att beskrivas för att läsaren ska få en bättre förståelse för hur revisionen går till. Vidare kommer en mer utförlig beskrivning av revisionsdokumentationen att redogöras då revisionsdokumentation är i fokus för uppsatsen. Slutligen kommer begreppet revisionskvalitet att förklaras.*

---

### 3.1 Revisionsprocessen

För att hela revisionsprocessen ska hålla en hög revisionskvalitet genomförs det ständigt kvalitetskontroller av RN (Moberg, 2006). Enligt FAR (2015) ska hög revisionskvalitet stämma överens med god revisionssed och även med reglerna i ISA. Kvalitetskontrollerna utförs av RN tillsammans med FAR i syfte att upprätthålla tilltron för revisionsbranschen i Sverige (RNFS 2001:2). Revisionsprocessen består av tre delar; planering, granskning och rapportering (FAR, 2006).

#### 3.1.1 Planering

Första steget i revisionsprocessen är planeringsfasen där väsentlighets- och riskbedömningar görs. Detta för att revisorn ska få en övergripande uppfattning om vilka poster som bör granskas (Carrington, 2014; FAR, 2006; Hubbard, 2000). Väsentlighet är ett grundläggande begrepp inom revision och under hela revisionsprocessen gör revisorn väsentlighetsbedömningar som i sin tur ska dokumenteras (Carrington, 2014; FAR, 2006; Eilifsen *et al.*, 2013).

Revisorn ska alltså planera sin revision i syfte att ha en röd tråd genom hela processen (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005). Att följa en röd tråd innebär identifiering av risker och iakttagelser från planering till rapportering av revisionen (Hogia, 2016). Planeringen av revisionen ska enligt god revisionssed innehålla både en revisionsstrategi och en granskningsplan (FAR, 2012, ISA 320). Revisionsstrategin ska beskriva hur revisionen ska utföras och vem som ska samla in information om företaget (Porter *et al.*, 2008). Strategin ligger sedan till grund för revisorn och underlättar planeringen av granskningsåtgärder som under revisionen ska användas för att samla in information (FAR, 2012; ISA 300). Planeringen handlar även om bedömningar eftersom det är revisorn som ska avgöra och ta

ställning till vilka delar som är väsentliga att ha med i revisionen och i revisionsdokumentationen (Hayes et al., 2005; Moberg, 2006). Genom att identifiera och bedöma värdet av den interna kontrollen, balansposter och transaktioner kan revisorn göra en bedömning av vad som är väsentligt samt bedöma revisionsrisken i varje enskilt uppdrag (Carrington, 2014; FAR, 2006; Burrowes & Persson, 2006).

### **3.1.1.1 Väsentlighet och risk**

Vid planeringen av revisionen är väsentlighet och risk två viktiga begrepp som revisorn alltid ska ha i åtanke eftersom de ligger till grund för hela revisionen (Miller & Bahnson, 2006). När det gäller att avgöra risk och väsentlighet finns det inga tydliga riktlinjer för vad som är rätt eller fel utan det handlar om revisorns bedömningar (Martinov & Roebuck, 1998). Revisorn sätter alltid en väsentlighetsnivå där poster i bokföringen över denna nivå anses mest väsentliga att undersöka. Väsentlighetsnivån anger det totala antalet fel eller avvikelser som redovisningen får innehålla (Carrington, 2014).

Nära sammankopplat med väsentlighet är revisionsrisken. Denna risk kan definieras som osäkerhet i framtida utfall i form av det reviderade företags avkastningsförmåga. Revisionsrisk kan även förklaras som risken att revisorn inte upptäcker fel eller avvikelser under revisionen och gör att revisorn kan göra ett felaktigt utlåtande baserat på den information som inhämtats om företaget (Carrington, 2014). För att göra denna bedömning krävs det att revisorn har god kunskap om företaget, deras affärsområden och företags finansiella rapporter (FAR, 2012; ISA 320).

### **3.1.2 Granskning**

I FAR (2006, s.57) beskrivs granskningen på följande sätt: "Granskningen syftar till att ge underlag för revisorns ställningstaganden i revisionsberättelsen. Ett revisionsuppdrag kan organiseras och granskas på olika sätt beroende på hur god intern kontroll företaget har och hur stor risken är för väsentliga fel".

När revisorn utför granskningen av det reviderade bolaget kan han/hon använda två olika granskningsmetoder; granskning av interna kontroller eller substansgranskning (FAR, 2006). I början av varje revision granskas företags interna kontroller och hur väl de interna kontrollerna fungerar. För att styrka de interna kontrollernas kvalitet genomför revisorerna bland annat observationer, intervjuer, kontrollåtgärder, följer upp och studerar företags dokumentation (FAR, 2006). Substansgranskning innebär att revisorerna granskar företags



resultat- och balansräkning. Metoderna utförs i kombination med olika granskningsåtgärder såsom till exempel analytisk granskning och detaljgranskning (FAR, 2006). Analytisk granskning handlar om att identifiera områden som kräver extra granskning och görs när revisorn ska ta ställning till om årsredovisningen från företagen som revideras ger en rättvisande bild. Detaljgranskning innebär att revisorerna gör ett urval av transaktioner som ska granskas mera ingående. Detta urval riktar sig mot de områden där risk för väsentliga fel betraktas vara störst (FAR, 2006). Granskningen kan göras på exempelvis protokoll från styrelsen, bokslut, budget och rapporter. Slutsatserna av granskningen ska revisorn sedan sammanställa och rapportera i en revisionsberättelse och gör även ett utlåtande om bland annat företagets årsredovisning (Carrington, 2014).

### **3.1.3 Rapportering**

Sista steget i processen är rapportering. Rapporteringen är riktad till tredje part och sammanställs vanligtvis i en revisionsberättelse. I denna revisionsberättelse ska revisorn göra uttalanden om revisionen (Carrington, 2014; FAR, 2006). Revisorn lämnar även rapportering till olika intressenter inom företaget som mestadels innehåller observationer och kritiska synpunkter angående den interna kontrollen i företaget. Finns det brister inom företaget ger revisorn oftast förslag till förbättring som måste utföras innan revisorn skriver en revisionsberättelse (FAR, 2006).

## **3.2 Revisionsdokumentation**

Dokumentationsskyldigheten för en revisor regleras i revisorslagen 24 § samt i RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2). Revisionsdokumentationens syfte är att revisionsprocessen ska kunna bedömas i efterhand i form av ett skriftligt bevis (dokumentation) som visar hur revisionsarbetet har genomförts och vad som har framkommit under revisionen (Moberg, 2006). Revisionsdokumentationen handlar med andra ord om att dokumentera det som bedömts väsentligt under revisionsprocessen. Revisorns bestyrkanden handlar delvis om revisionsbevis: all information som revisorn använder sig av för att i slutändan komma fram till en slutsats (Custis & Hayes, 2002). Vilka revisionsbevis som ska krävas från kunden kan skilja sig åt beroende på vilken situation revisorn befinner sig i under revisionen. Exempel på revisionsbevis är engagemangsbeked från banken som kan användas som ett bestyrkande av vad som inte är bokfört, revisorn går alltså utanför bokföringen för att se om redovisningen är fullständig (Carrington, 2014).

Revisorn ska skriva en revisionsdokumentation som enligt 2 § i RNFS visar hur planeringsarbetet utförts, vilka bedömningar revisorn gjort samt hur revisorn samlat in sina bestyrkandeåtgärder (RNFS 2001:2 2§, FAR, 2011). I likhet med revisorslagen (SFS, 2001: 883) menar Carrington (2014) att allt som är väsentligt i revisionsprocessen ska dokumenteras så att en utomstående ska kunna sätta sig in i revisionen och förstå vad som har gjorts. Detta då en utomstående ska kunna bedöma revisorns arbete, dennes oberoende och självständighet i efterhand.

Vidare ska revisorn dokumentera vilka handlingar och vilka granskningsmetoder som använts vid granskningsarbetet under revisionsprocessen, vilka råd som givits till det reviderade företaget samt vilka observationer och granskningsåtgärder som utförts. Revisorn ska även dokumentera vilka revisionsbevis som erhållits samt vilka resultat som revisorn kommit fram till. Dessutom ska revisorn dokumentera betydande felaktigheter som uppkommit i redovisningen under revisionen. Samtidigt ska revisorn dokumentera hur denne tagit ställning till eventuella felaktigheter och hur revisorns bedömningar använts under revisionen (ISA, 230). Revisionsdokumentationen består bland annat av hur avvikelser hanterats, checklistor samt en redogörelse för betydelsefulla frågor som har påverkan på företaget som revideras (ISA, 230). Det räcker inte att dokumentationen endast består av bokslutsbilagor, noteringar och checklistor utan argument och tolkningar krävs för att revisionsdokumentationen ska hålla en godkänd nivå (RNFS 2001:2 2§, FAR, 2011, Moberg, 2006). Kvaliteten på revisionsdokumentationen påverkas således av hur hög revisionskvalitet revisionsprocessen hållit. Att hålla hög revisionskvalitet innebär bland annat en hög sannolikhet för att fel upptäcks och att avvikelserna dokumenteras. Håller revisionsprocessen däremot en låg kvalitet minskar sannolikheten att upptäcka fel och det leder i sin tur till att revisorsdokumentationen kan brista (DeAngelo, 1981, Rippe, 2014).

Revisionsdokumentationens utformning påverkas av revisionslagen, standarder, byrånormer samt revisorns enskilda bedömningar (Carrington, 2014). Carrington (2014) menar att revisionsdokumentationen kan se olika ut beroende på revisorns agerande eftersom revisorer gör bedömningar och tolkningar som kan skiljas åt mellan revisorer (Carrington, 2014; FAR, 2006).

### **3.3 Revisionskvalitet**

Whittington *et al.*, (2006) förklarar att vid de kvalitetskontroller som regelbundet utförs på revisioner, för att se till så att en hög revisionskvalitet upprätthålls, framkommer det att

revisionsdokumentationen är den del i revisionen som oftast är bristfällig. Vidare beskrivs det i FAR (2015) att om hög revisionskvalitet inte upprätthålls, stämmer revisionen inte överens med god revisionssed och ISA.

Det är svårt att definiera revisionskvalitet då betydelsen kan vara lite olika för olika aktörer (Francis, 2011). Duff (2004) definierar revisionskvalitet som revisorns kompetens och revisorns oberoende samt att hög revisionskvalitet föreligger om de två faktorerna kombineras. Med revisorns oberoende menas att revisorn ska vara professionell och objektiv i sin bedömning vid revisionen av ett företag (Ponemon & Gabhart, 1990). Vidare fastställs även revisionskvalitet som sannolikheten att revisorn förhindrar väsentliga fel i de finansiella rapporterna, upptäcker fel i klienternas räkenskaper, dokumenterar avvikelser samt rapporterar det som framkommit i revisionen (DeAngelo, 1981). Revisionskvaliteten påverkas därmed av alla steg i revisionsprocessen (planering, granskning och rapportering) där revisionsdokumentationen också är en del. Det gör det därmed väsentligt att ha med revisionskvalitet i studien för att få en helhetsbild över hur revisionsprocessen går till och vad den övergripande kvaliteten av en revision bedöms på.

## 4. Tidigare forskning om vad som kan påverka revisionsprocessen och revisionsdokumentationen

---

*I följande kapitel presenteras tidigare forskning om revisionsprocessen och revisionsdokumentationen. Vidare presenteras en figur över faktorer som anses påverka revisionsprocessen och revisionsdokumentationen i aktuell forskning.*

---

Då syftet med studien är att undersöka revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister, har jag som utgångspunkt gått igenom aktuell forskning kring ämnet. Här presenteras de olika faktorer som tagits fram genom tidigare forskning om vad som kan påverka revisionsdokumentationen samt revisionsprocessen och utmynnar i en figur över faktorer som bedömts påverka dessa.

### 4.1 Kontroll av revisorer

Revisorer är i sitt arbete mycket kontrollerade och det är många lagar och regler som ska följas. Det främsta organ som kontrollerar revisorer i Sverige är Revisorsnämnden (RN), som grundades den 1 juli år 1995, i syfte att staten skulle bli bättre i sin tillsyn av revisorer och revisionsbyråer. Med andra ord kan RN förklaras som statens myndighet för revisionsfrågor (Revisorsnämnden, 2017).

Vidare ska RN enligt revisorslagen 3§:

1. "pröva frågor om auktorisation, godkännande och registrering enligt denna lag,
  2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från ett tredjeland,
  3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer, registrerade revisionsbolag, revisorer från ett tredjeland och, i den omfattning som framgår av 32 g §, före detta revisorer, och
  4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsned utvecklas på ett ändamålsenligt sätt".
- (RNFS, 2001:883)

De som ingår i RN:s tillsyn är godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbyråer. Vidare avser RN med sin tillsyn att kontrollera så att revisorerna följer god revisorssed och god revisionsned (FAR, 2011).

RN har delat upp sin tillsyn i fyra delar: SUT (systematiska och uppsökande tillsyn), löpande kvalitetskontroll, disciplinärenden och förhandsbesked. SUT – verksamheten behandlar kvalitetskontroller hos utvalda revisorer där syftet är att hitta brister i revisioner. Förekommer det brister i ett SUT ärende, så som till exempel att revisorn försummat sina skyldigheter leder det till ett disciplinärende. När det gäller den löpande kvalitetskontrollen så utförs den av FAR i avsikt att hålla en hög kvalitetsnivå under hela processen (RN, 2017).<sup>1</sup>

Eftersom RN kontrollerar revisorer och hur de ska utföra sitt arbete är det relevant att ha med RN i detta avsnitt. RN påverkar revisionsdokumentationen eftersom de ständigt gör kvalitetsgranskningar av revisioner, där det enligt tidigare studier har påvisats att revisionsdokumentationen oftast brister (Whittington, Graham, Fishbar & Ahern, 2006), och gör det relevant att ha med RN som en faktor i undersökningen.

## **4.2 Standardisering av revisorers arbete**

Med tanke på all reglering, kontroll och de utvecklade standarder som finns för revisorer idag kan revisorers arbete ses som inte bara kontrollerat utan också standardiserat. Det vill säga att alla revisorer ska utföra revisionen på samma sätt genom att följa samma omfattande lagar och standarder (SFS, 2001:883; ISA, 2009; Mintzberg, 1993). I Mintzbergs koordinationsmekanismer beskrivs standardisering av arbetsprocesser som att det på förhand är bestämt hur arbetsuppgiften ska utföras (Mintzberg, 1993). Vidare kan medarbetarnas kompetenser vara standardiserade (Mintzberg, 1993), vilket är fallet inom revisionsbranschen då varje revisor måste genomgå en auktorisation (RN, 2017). Även vad gäller standardiseringen av arbetssättet är det något som stämmer överens med revisorers arbetsprocess, där revisorn ska arbeta utefter ISA som är en standard och beskriver hur revisorn ska utföra revisionsarbetet (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013). Revisorer är exempelvis enligt 24§ revisorslagen skyldiga att dokumentera väsentlig information under revisionsprocessen för att i efterhand kunna bedöma revisorers opartiskhet och självständighet (SFS, 2001:883). Revisorer ska även följa standarden som kallas ISA som beskriver hur revisionsprocessen ska gå till och standarden lägger stor vikt vid att dokumentera väsentlig information under revisionsprocessen. Det finns ett avsnitt i ISA som benämns som ISA 230 där det ingående beskrivs hur revisionsdokumentationen ska utföras

---

<sup>1</sup> Notering: Revisionsnämnden heter idag Revisionsinspektionen (Från och med 1 april 2017)

samt att dokumentationen ska bestå av bevis som styrker revisorns slutsatser (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013).

Revisorer ska, som beskrivits i avsnitt 3.1, följa en revisionsprocess baserad på lagar och standarder för att utföra revisionsdokumentationen (Öhman, 2004). Öhman (2004) menar att revisorer idag fokuserar mer på att göra saker rätt istället för att göra rätt saker. Att göra saker rätt syftar på att revisorn följer vad som står i standarder och lagar. Att göra rätt saker syftar istället på att revisorn ibland borde göra saker som inte står direkt uttalat i lagar och standarder, men som görs för att tillfredsställa ägare i bolaget som revideras (Öhman, 2004).

Anledningen till att standardisering av revisionsprocessen är med som en faktor i detta kapitel är för att lagar och regler samt standarder styr hur revisorn ska utföra sitt arbete (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013). Lag, standard och god revisionssed kan ses som tre grundpelare här som varje revision måste byggas upp på, och gör att varje enskild revision egentligen bör få liknande utfall oberoende av vilken revisor som utför revisionen. Dock är detta förmodligen inte alltid fallet, eftersom exempelvis revisionsdokumentationen många gånger brister när RN gör sina kvalitetsgranskningar (Whittington, Graham, Fischbach & Ahern, 2006). Därmed kan det tänkas att revisorn i de fallen inte har utfört revisionen enligt den standardiseringen som finns och gör det därmed intressant att ha med standardisering av revisorers arbete i undersökningen.

#### **4.2.1 God revisionssed**

I ABL 9:3 står det hur revisorn ska arbeta utefter god revisionssed:

”Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.”

Ovan stycke lämnar rum för tolkning, där det inte framgår konkret hur omfattande en revision ska vara, utan revisionen ska vara så omfattande som god revisionssed kräver.

Idag finns det en ramlagstiftning i syfte att revisorns granskning inte ska begränsas och innebär att revisorn ska följa god revisionssed. Det är RN som ansvarar för att utveckla god revisionssed och har därmed stort ansvar för denna ramlagstiftning (Prop. 2000/01:146 s. 87f). God revisionssed innebär att revisorn ska utföra sina uppdrag (FAR, 2006; Moberg, 2006). Med hjälp av sin kunskap, erfarenhet och professionalitet, ska revisorn följa god revisionssed och utföra revisionen utefter denna sed (FAR, 2006). FAR utformar de

rekommendationer som revisorer ska följa för att arbeta utefter god revisionsred. År 2010 kom den svenska versionen ut av rekommendationerna och är en version av de internationella revisionsstandarderna ISA (FAR, 2006). God revisionsred är med i detta kapitel eftersom denna sed hela tiden måste finnas i åtanke och i revisionsdokumentationen ska det kunna utläsas att revisorn utfört revisionen enligt lag, standard och god revisionsred.

#### **4.2.2 Revisorns skyldighet att dokumentera enligt lag**

Revisorn ska enligt lag dokumentera revisionsarbetet för att säkerställa att revisionen utförts på ett korrekt sätt. All information som är av väsentlig karaktär, ska finnas med i revisionsdokumentationen och är enligt lagen följande fem delar;

- ”1. planeringen av uppdraget och de bedömningar, såsom väsentlighetstal- och riskbedömningar, som har legat till grund för planeringen,
2. vilka granskningsåtgärder som har utförts, vad dessa har omfattat samt när och hur granskningsåtgärderna har utförts,
3. de iakttagelser som har gjorts vid granskningen och de slutsatser som har dragits,
4. de insatser i form av rådgivning eller annat biträde som har föranletts av iakttagelser enligt 3 (revisionsrådgivning)
5. de rapporteringsåtgärder som har föranletts av iakttagelser enligt 3”.

Utifrån lagen kan revisionsprocessens olika delar utläsas, som presenterades i kapitel 3.1, det vill säga planering, granskning, rapportering och dokumentation. I första punkten kan det utläsas att den information som inte är av väsentlig karaktär inte heller behöver finnas med i revisionsdokumentationen (2 § RNFS 2001:2).

Under de senaste åren har det införts fler lagar och standarder som revisionsbranschen måste följa och ta hänsyn till, bland annat gällande hur revisionsdokumentationen ska utföras (Pentland, 1993). Pentland (1993) menar att införandet av nya lagar och standarder inom revisionsbranschen har påverkat hur revisorn genomför dokumentationsprocessen. Detta i form av att revisionen idag är mer tidskrävande och revisorn får därmed inte lika stort utrymme till att göra egna bedömningar (Pentland, 1993). Vidare menar Pentland (1993) att detta har medfört att strukturen i arbetssättet har förändrats då fler riktlinjer och checklistor ska följas för att säkerställa att revisionen och revisionsdokumentationen uppnår en godkänd

nivå.

Lagen nämner fem grundläggande punkter som varje revision måste innehålla och finns de inte med kan revisionen anses ofullständig. Lagen kan därmed anses ha en påverkan på revisorns utförande av revisionsdokumentationen, vilket gör det relevant att ha med revisorslagen i detta avsnitt.

#### **4.2.3 Revisorns skyldighet att dokumentera enligt ISA**

Revisorn ska i första hand förhålla sig till lag och andra författningar. I andra hand ska revisorn förhålla sig till ISA, som är en rekommendation och kan ses som ett hjälpmedel under revisionen (ISA 230).

I revisionsdokumentationen ska det bland annat enligt ISA framgå om revisionen är planerad enligt ISA, lagar och författningar. Revisionsdokumentationen ska även enligt ISA innehålla väsentlig information så att det finns stöd för revisorns slutsatser. Revisionsdokumentationen är även viktig eftersom revisorn ska anteckna information som kan ha betydelse för framtiden, men även för framtida revisioner för att förstå hur revisionen har utförts tidigare år. Dokumentationen behövs för att externa inspektioner ska kunna göra en bedömning av revisorns utförda arbete (ISA, 230).

Revisionsdokumentationen ska sammanställas utan onödigt dröjsmål efter varje slutförd revision, vilket är satt till 60 dagar. I slutföringsskedet får inga nya granskningsåtgärder göras (ISA 230). Det har påvisats av ISA att revisorer som dokumenterar sitt arbete direkt oftast har en bättre revisionsdokumentation än revisorer som dokumenterar sitt arbete i efterhand (ISA, 230). Utifrån ISA kan det utläsas att ISA 230 ställer krav på hur revisionsdokumentationen ska utföras och gör det väsentligt att ha med ISA i den teoretiska referensramen.

#### **4.2.4 Standardiserade stödfunktioner**

I ISA 530 kan det utläsas att revisorer kan använda sig av en form av ”provtagning” eller med andra ord stickprov i revisionen. Denna typ av metod används vid utformning och val av granskningsprov, utförande av kontroller, kontroller av detaljer samt utvärdering av resultatet. Syftet med stickprov är att revisorn ska få fram ett urval från bokföringen som ska revideras, som revisorn sedan ska dra sina slutsatser kring (ISA, 2009).

I en undersökning gjord av Danescu och Anca-Oana (2012) visas resultat på att stickprov är en nödvändig metod för att undersöka en stor mängd data. Dock visar deras undersökning på



att revisorn alltid måste se till att de får tillräckliga bevis, då de annars riskerar att göra felbedömningar utifrån de stickprov som görs (Danescu & Anca-Oana, 2012). Curtis, Jenkins, Bedard och Deis (2009) menar dessutom att revisorer i framtiden till största del kommer utvärdera och förstå de kontroller och interna system som företaget använder sig av för att utföra revisioner. Curtis et al., (2009) menar även att en revisor kan få problem om han eller hon inte har förståelse för företagets interna system. Revisorn måste i kombination med sin kunskap om redovisningsprinciper för att kunna göra rätt bedömningar och slutsatser, även besitta kunskap om datorsystem för att kunna utvärdera och förstå den information som framkommer ur dessa system, det vill säga exempelvis genom att ta stickprov. Kan revisorn förstå datorsystem samt förstå varför de reagerar som de gör, kan de därmed finna eventuella avvikelser i de interna systemen som kan ge revisorn felaktigt underlag att arbeta vidare med (Curtis et al, 2009; Vasarhelyi et al, 2010). Eftersom dagens samhälle i större utsträckning övergår till att i den mån det går arbeta digitalt och med hjälp av datorstöd, är det intressant att ha med standardiserade stödfunktioner som en faktor i detta kapitel.

### **4.3 Revisorns professionalitet**

Alla revisorer besitter i större eller mindre grad en revisorsprofessionalitet, vilket innebär att de har en specifik kunskap för att kunna utföra arbetet. Abbott (1988) förklarar en professions uppgift på följande sätt: ”professions are exclusive occupational groups applying somewhat abstract knowledge to particular cases” (s8). I nedanstående avsnitt kommer tre aspekter av revisorers arbete att presenteras, revisorns bedömningsarbete, revisorns erfarenhet samt revisorns oberoende.

#### **4.3.1 Bedömningsarbetet**

Bedömningar är en väsentlig del av revisorns vardag bland annat vid bedömning av väsentlighet och risk (Martinov & Roebuck, 1998). Väsentlighetsbedömning innebär inte att något kan mätas exakt och det uppkommer olikheter i denna typ av bedömning (Martinov & Roebuck, 1998). Martinov & Roebuck (1998) konstaterar i sin studie att skillnader i risk- och väsentlighetsbedömningar oftast handlar om revisorernas tolkning om vad som anses vara riskfyllt och/eller väsentligt i företaget som revideras. Detta är i enlighet med Emby och Pecchiaris (2013), då de i sin studie anser att det uppstår skillnader i risk och väsentlighetstal på grund av revisorernas bedömningar.

Martin & Roebuck (1998) undersöker i sin studie hur revisorerna går tillväga när de gör riskbedömningar. Resultatet av deras undersökning visar att revisionsbyråerna använder olika

tillvägagångssätt och bedömningen av risker varierar mellan olika revisionsbyråer (Martinov & Roebuck, 1998). Martin & Roebuck (1998) fastställer att skillnader i riskbedömningar uppstår redan i planeringsfasen. Detta kan bero på att vissa revisionsbyråer gör en noggrann beskrivning över hur riskbedömningen kommer att ske medan andra byråer använder sig av mer bedömningar men lägger inte ner lika mycket tid på beskrivningen av dem (Martinov & Roebuck, 1998). Revisors arbete består till stor del av att göra bedömningar, både i förhållande till alla regler samt standarder som ska följas, men även bedömningar av företagens bokföring som revideras, vilket har bidragit till att bedömningar är med i detta avsnitt.

#### **4.3.2 Revisorns erfarenhet**

I en studie av Estes och Reames (1988) har revisorernas personliga egenskaper, som erfarenhet, utbildning, arbetsplats, antal gjorda revisioner, kön och ålder undersökts. Studien indikerar på att det endast är erfarenhet och arbetsplats som leder till skillnader i revisionsarbetet, t ex. vid fastställandet av väsentlighetsnivån<sup>2</sup> i revisioner. Mer erfarna revisorer tenderar att fastställa en lägre väsentlighetsnivå jämfört med de som är mindre erfarna (Estes & Reames, 1988).

I Messiers (1983) studie är utfallet ett helt annat än i Estes och Reames (1988) studie. Studiens resultat visade att revisorers erfarenhet har en betydelse när väsentlighetsnivån fastställs, men i denna studie angav revisorer med mindre erfarenhet en lägre väsentlighetsnivå än mer erfarna revisorer (Messier, 1983). Vidare menar Messier (1983) att revisorer med mindre erfarenhet i större utsträckning behöver mer vägledning än mer erfarna revisorer som istället kan använda sig av sin erfarenhet.

Även Krogstad, Ettenson och Shanteau (1984) har i sin studie undersökt om fastställandet av väsentlighetsnivån påverkas av revisorers erfarenhet. Resultatet indikerade på att seniorernas och delägarnas svar var väldigt lika vid fastställandet av planerad väsentlighetsnivå (Krogstad et al., 1984). Slutsatsen av Krogstads et al., (1984) studie var att revisorns erfarenhet är en avgörande faktor vid fastställandet av väsentlighetsnivån och indikerar på att det finns skillnader mellan erfarna och mindre erfarna revisorer. Detta är i enlighet med Messiers (1983) samt Estes och Reames (1988) studier.

---

<sup>2</sup> Väsentlighetsnivån anger det totala värdet av antalet fel eller avvikelser som redovisningen får innehålla.

Sambandet mellan revisionskvaliteten på revisionen och storleken på revisionsbyrån är även ett väl studerat ämne (Choi, Francis, Jeong, 2010; Francis & Yu, 2009; DeAngelo, 1981). En undersökning som handlar om ifall revisionskvalitet skiljer sig åt mellan byråer av olika storlek har gjorts av Choi *et al.*, (2010). Resultatet av undersökningen visar på att de revisioner som utförts på de större byråerna har högre revisionskvalitet än revisioner utförda på de mindre byråerna. Francis & Yu (1999) har fått fram samma resultat som visar på högre revisionskvalitet på de större byråerna. Francis & Yu (1999) diskuterar i vad mån detta påverkas av den gemensamma erfarenheten som finns inom de större byråerna och att dem därmed har större chans att upptäcka fel i redovisningen. Även DeAngelo (1981) menar att större revisionsbyråer håller högre revisionskvalitet än mindre byråer.

Erfarenhet är en viktig egenskap revisorn har för att under hela revisionsprocessen kunna både göra rimliga bedömningar, men även utföra en fullständig revisionsdokumentation. På grund av att tidigare studier har påvisat att erfarenhet är en avgörande faktor vid bland annat fastställande av väsentlighetsnivån samt påverkan på revisionskvalitet har det bedömts vara relevant att ha med erfarenhet som en faktor i föreliggande studie.

#### **4.3.3 Revisorns oberoende**

Revisorn skall vid ett uppdrag både vara objektiv och professionell i sin bedömning (Ponemon & Gabhart, 1990). Inom revisionsteorin är revisorns oberoende en viktig komponent, där revisorns professionalitet inte enbart innebär att revisorn ska vara ärlig, utan även arbeta med hög etik samt moral. Revisorns professionalitet ska även göra att ett beroendeförhållande inte byggs upp i relation till klienten, som bland annat kan skapa felaktigheter och egenintresse (Mautz & Sharaf, 1961; Ponemin & Gabhart, 1990).

När man talar om revisorns oberoende delas detta ofta upp i två kategorier; faktiskt oberoende och upplevt oberoende. Revisorns mentala ställning är en kategori som utmärker faktiskt beroende. Det vill säga revisorns objektivitet samt opartiskhet under revisionsarbetet. Det kan gälla dels planeringen av revisionen och framställandet av rapporter. När man istället talar om upplevt oberoende åsyftas andra människors upplevelse av revisorns professionalitet och oberoende. Då det upplevda oberoendet gäller hur andra människor och intressenter upplever detta, är det viktigt att revisorn dokumenterar det faktiska oberoendet för att bevisa att det finns (Mautz & Sharaf, 1961; Richard, 2006).

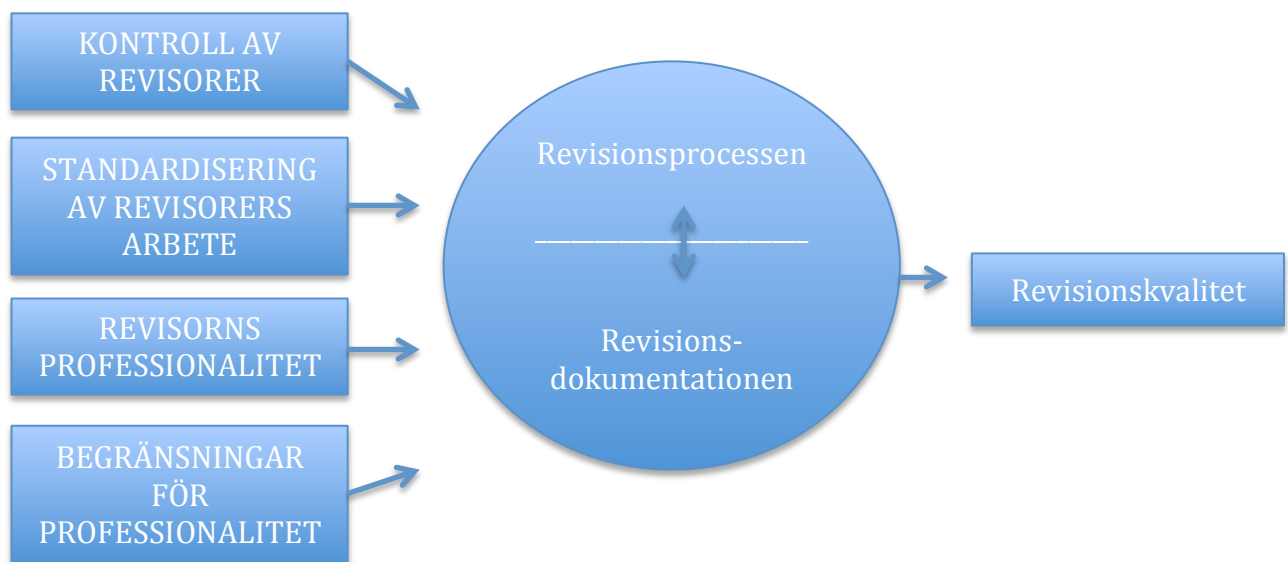
Då revisorn i sin revisionsdokumentation måste skriva om sitt oberoende, som är en mycket central del inom revision bedömer jag att det är väsentligt att ha med revisorns oberoende i undersökningen.

#### **4.4 Begränsningar för professionalitet**

År 2004 publicerades artikeln ”*skarp kritik mot revisorer med upp till 500 uppdrag*” i DN där Flores (2004) riktar skarp kritik mot antalet uppdrag en och samma revisor ibland kan ha. Revisorer har idag många uppdrag och genomsnittet har ökat under de senaste åren. Roland Sigbladh, ansvarig för företagsinformationen på kreditupplysningsbolaget UC, nämner att en revisor kan revidera runt 200 bolag varje år, och ifrågasätter om en revisor kan ha så bra insikt i varje bolag att revisorn kan agera om misstanke om brott finns. I artikeln diskuteras även att varje revisor arbetar i ett team där assistenterna gör allt grovjobb och där revisorn agerar som handledare och administratör. Revisorer arbetar på detta sätt, trots att revisionsuppdrag är personliga och där revisorn ensam bär det yttersta ansvaret. Christer Östlund, vice vd på Företagarna, ifrågasätter både arbetssättet och om revisorn kan vara insatt i 200 bolag per år. Per Eskilsson, chefsjurist på RN, menar dock att det inte alls finns något samband mellan revisionskvalitet och antal uppdrag. Eskilsson hävdar istället att revisorer som inte är medlemmar i en branschorganisation för revisorer är det största hotet (Flores, 2004). Kritik har riktats mot att revisorer har för många uppdrag per år samt om revisorer verkligen kan ha tillräcklig insikt i samtliga bolag de reviderar. Det kan därmed tänkas att antalet uppdrag kan ha påverkan på revisionens utfall och att detta begränsar revisorns möjligheter att kunna vara insatt i hela revisionsprocessen. Det gör det därmed relevant att ha med begränsningar för professionalitet i undersökningen.

Figur 1: *Illustrerar faktorer som bedömts påverka revisionsdokumentationen*

Nedanstående figur illustrerar de faktorer som enligt tidigare studier har bedömts påverka både revisionsdokumentationen och revisionsprocessen. Efter analysen kommer denna figur att modifieras, till att antingen fler faktorer läggs till eller att faktorer tas bort. Pilarna mellan revisionsdokumentationen och revisionsprocessen syftar på att dessa två delar av revisionen antas påverka varandra hela tiden, men även av de olika nämnda faktorerna. Revisionskvalitet finns även med i figuren för att visa hur alla steg i revisionen slutligen kommer avgöra om revisionen håller en hög kvalitet.



## 5. Empirisk metod

---

*I detta kapitel kommer tillvägagångssättet, intervjuguide, analysmetod, samt metodreflektion att presenteras.*

---

### 5.1 Tillvägagångssätt

Denna uppsats har jag från början skrivit tillsammans med en uppsatspartner, men under arbetets gång har vi bestämt oss för att avsluta projektet individuellt i form av varsin rapport. Detta påverkar kommande text i form av att vi tillsammans har utfört intervjuerna, vi utgår från samma empiriska material samt att vi tillsammans tagit fram majoriteten av den tidigare forskning som använts i denna uppsats. Därmed kommer ”vi” att användas i vissa delar av kapitel 5 (empirisk metod). Analysen har jag skrivit individuellt utan insats av min tidigare uppsatspartner.

Undersökningen började med att vi samlade in relevant information om revision och revisionsdokumentation för att skapa en grund för undersökningen i form av artiklar och vetenskaplig litteratur. För att få fram relevanta artiklar användes nyckelord såsom revisionsdokumentation, brister i revisionsdokumentationen, revision, bedömningar samt revisorsprofession. Med hjälp av bland annat dessa nyckelord fann vi intressanta och användbara artiklar till uppsatsen. Fokus lades sedan på utformning av lämpliga intervjufrågor, som revisorerna skulle få besvara under intervjuerna. Intervjufrågorna utformades utefter vad tidigare forskning belyst som centrala delar för revisionsdokumentationen (se intervjuguiden i bilaga 1). Då forskningsstrategin är abduktiv hade vi även möjligheten att efter intervjuerna kunna justera, lägga till eller ta bort vissa frågor som på så sätt har gjort att vi fått ut så mycket och värdefull information som möjligt från de 10 intervjuerna som genomfördes. Anledningen till justeringarna av intervjuguiden har varit att det under intervjuernas gång framkommit aspekter som vi ansåg var relevanta att lägga till eller att vi ansett att en viss fråga inte gav oss den information som vi tänkte.

Vi började med att kontakta revisorerna via telefon där vi presenterade oss och berättade vilken högskola vi gick på. Sedan förklarades syftet med uppsatsen och vad intervjuerna skulle handla om. De flesta revisorerna var intresserade, men många hade mycket inplanerat i sitt schema och hade därmed inte möjlighet att medverka. Trots det fick vi kontakt med tio

revisorer som gärna tog sig tid och intervjuerna kunde genomföras. Med hänsyn till tidsaspekten har uppsatsen begränsats till byråer i Skåne. Tanken var att intervjuerna skulle ta cirka en och en halv timme men på grund av revisorernas fullspäckade schema fick intervjuerna anpassas till respondenternas tidsschema och varade cirka en timme vardera. Intervjuerna genomfördes med revisorerna enligt avtalad tid. Under intervjuerna ställdes sju övergripande frågor (se bilaga 1) där revisorerna fick reflektera samt resonera fritt. Denscombe (2009) beskriver vikten av att formulera frågor på ett sätt som gör att respondenterna får tala fritt, detta för att påverka respondenternas svar så lite som möjligt. Vidare menar även Denscombe (2009) att forskarna ska vara medvetna om att respondenten svarar utifrån sin förståelse om ämnet, och kan därmed antingen medvetet eller omedvetet vara partisk i sina svar. Följdfrågor ställdes till respondenterna för att få ut så mycket information som möjligt, samt för att få respondenterna att utveckla sina svar när det behövdes.

Denscombe (2009) skriver om den så kallade ”intervjuareffekten” och menar att alla respondenter svarar olika beroende på hur intervjuaren uppfattas som person. Därav valde vi att det skulle vara samma person som ledde samtliga intervjuer för att förutsättningarna skulle vara så liknande som möjligt för alla intervjuer. Vi bestämde oss för att båda skulle vara med vid genomförandet av intervjuerna för att få en så bra förståelse för informationen som möjligt. Under intervjuerna var det en som drev intervjun och den andra hjälpte till att ställa följdfrågor vid behov. Alla intervjuerna spelades in på bådars mobiltelefoner för att vi skulle vara säkra på att materialet inte skulle förloras. Efter varje intervju transkriberades materialet omgående. Då vi idag inte färdigställer uppsatsen gemensamt har vi varit noga med att båda har tagit del av det transkriberade materialet för att på egen hand kunna färdigställa våra uppsatser.

Vi försökte få intervjuer med revisorer på olika revisionsbyråer då de kan ha olika arbetssätt gällande hur de utför revisionsdokumentationen. Intervjuerna skedde med tio revisorer på olika revisionsbyråer i Skåne. Urvalet är inte slumpmässigt utvalt utan ett subjektivt urval har gjorts för att välja de respondenter som vi ansåg skulle kunna tillföra mest till undersökningen, det vill säga auktoriserade revisorer framför revisorsassistenter. Detta då auktoriserade revisorer generellt sett besitter mer erfarenhet än revisorsassistenter. Denna typ av urval kallas för icke-sannolikhetsurval (Denscombe, 2009). Då majoriteten av

respondenterna ville vara anonyma valde vi att anonymisera samtliga respondenter och de presenteras därför som Revisor A-J.

## **5.2 Intervjuguide**

För att besvara syftet har följande intervjuguide utformats (se bilaga 1). Intervjuguiden börjar med några inledande frågor om revisorns bakgrund och nutida arbetssituation för att få en bild av varje revisor. Efter de inledande frågorna ställdes frågor rörande revisionsdokumentationen. De frågorna ställdes för att få en inblick i hur revisorerna arbetar inom de olika revisionsbyråerna samt vilka faktorer som de 10 revisorerna uppfattar kan påverka revisionsdokumentationen. Frågor angående bedömningar, lagar och standard, samt kvalitetsgranskningar har varit en grund för intervjuguiden. Efter intervjuerna har vi även reflekterat över hur det gått och om vi fått tillräckligt med underlag för att kunna göra en fullständig analys av empirin. Som tidigare nämnts uppdaterade vi även intervjuguiden under arbetets gång genom att lägga till frågor, justera frågor eller ta bort någon fråga för att få ut så mycket relevant information som möjligt från de tio intervjuerna som genomfördes.

## **5.3 Analysmetod**

Redan innan intervjuerna genomfördes strukturerades fyra större kategorier upp; standardisering, hur revisorn avgör vad som ska dokumenteras i revisionsdokumentationen, revisorns professionalitet samt övriga faktorer. De kategorierna utformades baserat på den information som samlats in både från bland annat vetenskapliga artiklar och litteratur samt från lagstiftning och revisionsstandarder. Utifrån kategorierna sammanställdes intervjuguiden som under undersökningens gång uppdaterades. När samtliga transkriberingar var färdigställda, diskuterades informationen som framkommit under intervjuerna. Denna information sammanställdes i ett gemensamt dokument, för att lättare kunna analysera materialet. Som stöd i min analys har jag använt mig av tidigare forskning samt det empiriska material som jag och min tidigare uppsatspartner tillsammans samlat in under de tio intervjuer som genomfördes.

Under varje revisor lades de fyra kategorierna (som nämndes i föregående stycke) in och under varje kategori (se bilaga 2) lades sedan den information in som var relevant. Svaren från alla revisorer sammanställdes sedan i ett annat dokument där jag sorterade ut den information som ansågs vara relevant från varje revisor och placerade denna information under en av de fyra passande kategorierna. Dokumentet blev grunden för informationen som valdes att användas i analysen, där det både fanns en sammanställning av alla intervjuer men



även ett underlag där de olika revisorernas svar kunde jämföras, samt ta ut nyckelord och lämpliga citat till analysen. Jag använde mig sedan av den tidigare forskning som samlats in för att kunna undersöka samband och motsättningar mellan tidigare forskning och empirin som framkom i denna uppsats. När jag började arbeta igenom det empiriska materialet fann jag nya intressanta aspekter som påverkar revisionsdokumentationen vilket medförde att jag fick söka upp ytterligare tidigare forskning om ämnet.

## 5.4 Presentation av revisorerna

För att få en bättre bild av de olika revisorernas bakgrund samt nutida arbetssituation har jag sammanställt samtliga revisorers bakgrund i tabellen nedan:

Revisor A	<i>Revisor A är 41 år gammal och arbetar på en stor revisionsbyrå. Han har varit auktoriserad revisor sedan 2007 och är påskrivande revisor på ett 60-tals bolag av varierande storlek. Revisor A har en kandidatutbildning från Kristianstads högskola i redovisning och revision.</i>
Revisor B	<i>Revisor B är 61 år gammal och arbetar på en stor revisionsbyrå. Han har varit auktoriserad revisor sedan 1985 och arbetar med revision och konsultation främst med mindre och medelstora ägarledda företag. Han arbetar även med ekonomiska utredningar inom insolvens och insufficiensrelaterade frågor. Revisor B har en kandidatutbildning från Lunds universitet i redovisning och revision.</i>
Revisor C	<i>Revisor C är 41 år gammal och arbetar på en mindre revisionsbyrå. Han har varit auktoriserad revisor sedan 2008 och startade egen byrå för fyra år sedan. Revisor C har en kandidat- och magisterutbildning från Kristianstads högskola i redovisning.</i>
Revisor D	<i>Revisor D är 54 år gammal och arbetar på en stor revisionsbyrå. Han har varit auktoriserad revisor sedan 1990-talet och arbetar i huvudsak med små och medelstora bolag. Revisor D har en civilekonomutbildning från Lunds Universitet med en inriktning på revision.</i>
Revisor E	<i>Revisor E är 40 år gammal och arbetar på ett av "Big four" företagen. Han har varit auktoriserad revisor sedan 2009 och ansvarar för en egen kund stock på drygt 100 bolag. Revisor E har en kandidat- och magisterexamen från Kristianstads högskola i revision.</i>

Revisor F	<i>Revisor F är 54 år gammal och arbetar på ett av "Big four" företagen. Hon har varit auktoriserad revisor sedan 1991 och arbetar mest inriktat mot större noterade företag eller de bolag som är på väg att bli noterade. Hon arbetar även med stora företag som är dotterföretag i internationella koncerner. Revisor F har en kandidatutbildning från Kristianstads högskola i redovisning och revision</i>
Revisor G	<i>Revisor G är 38 år gammal och arbetar på en mellanstor revisionsbyrå. Han har varit auktoriserad revisor sen 2002 och är även delägare i byrån. Han arbetar främst med mindre och medelstora företag. Revisor G har en civilekonomutbildning från Lunds universitet med en inriktning på revision.</i>
Revisor H	<i>Revisor H är 42 år gammal och arbetar på en mellanstor revisionsbyrå. Hon har varit auktoriserad revisor sedan 2010, innan det har hon arbetat som ekonomiassistent på samma byrå sedan 1999. Hon arbetar främst som konsult men har ansvar för revision i små bolag. Revisor H har en kandidat- och en magister utbildning från Kristianstads högskola i redovisning.</i>
Revisor I	<i>Revisor I är 46 år gammal och arbetar på ett av "Big four" företagen. Hon har varit auktoriserad revisor sedan 1999 och arbetar främst med medelstora och stora företag. Revisor I har en civilekonomutbildning från Lunds universitet med en inriktning på revision.</i>
Revisor J	<i>Revisor J är 35 år gammal och arbetar på ett av "Big four" företagen. Han har varit auktoriserad revisor sedan 2011 och arbetar med ungefär 20-tal bolag. Han arbetar främst med små och medelstora företag. Revisor J har en kandidat – och masterexamen från Kristianstads högskola inom internationell redovisning.</i>

## 5.5 Metodreflektion

Under arbetets gång har jag försökt att hålla en hög validitet i arbetet, det vill säga att den utförda undersökningen i form av en kvalitativ metod ska observera vad den är tänkt att observera (Lundahl & Skärvad, 2009). Kvalitativa intervjuer kan bidra till att få fram respondentens individuella förståelse på ett bra sätt. Jag är även medveten om att respondenternas svar är subjektiva i en kvalitativ intervju då de får utrymme för egna tolkningar (Jacobsen, 2012). Dock anser jag att det kan finnas en risk med denna typ av metodval, då respondenten kan missuppfatta intervjufrågan, men även att jag som intervjuare undermedvetet kan missuppfatta svaren från respondenten. För att minimera risken att jag ska missuppfatta svaren har jag och min tidigare uppsatspartner som nämnts tidigare spelat in alla intervjuer. Vi har sedan i början av detta projekt båda lyssnat igenom intervjuerna och

reflekterat över intressanta aspekter som framkommit, vilket jag bedömer ökar validiteten i undersökningen.

För att få ett så relevant resultat som möjligt av undersökningen har tio intervjuer utförts med tio revisorer från olika revisionsbyråer. Jag är medveten om att endast tio intervjuer inte är representativt för hela yrkesgruppen och därmed kan resultatet inte generaliseras. Dock så anser jag trots detta att resultatet är en grund för vidare forskning inom detta område, då jag har intervjuat revisorer från de största revisionsbyråerna i branschen.

## 6. Analys

---

*I detta kapitel kommer analysen av studien att presenteras. Analysen bygger på det empiriska materialet som samlats in och kommer med hjälp av tidigare forskning att analyseras. Strukturen av detta avsnitt följer de faktorer som presenterades i Figur 1, då dessa faktorer har bedömts kunna ha en påverkan på revisionsprocessen och revisionsdokumentationen.*

---

### 6.1. Kontroll av revisorer

Tidigare forskning samt statistik från RN visar att revisionsdokumentationen ofta är den del som brister när RN gör kvalitetsgranskning på revisioner (Whittington et al., 2006; Hultqvist et al., 2015). Den vanligaste kritiken som RN ger gällande revisionsdokumentationen är att det brister i den röda tråden, vilket innebär att kopplingen mellan revisionsprocessens olika steg inte är tillräckligt tydligt beskrivna i revisionsdokumentationen (FAR, 2014).

Bara för att det är så mycket man ska dokumentera och plus att vissa saker är självklart för mig, jag vet det ju men det är inte alltid jag skriver det och det är egentligen det som är det svåraste att dokumentera det man vet. Revisor F

Så jag menar vi har ju ett jättekrav på dokumentation som vi måste följa, men i det, hur jag har valt att göra min dokumentation kring att säkerställa en viss balanspost och vi går tillbaka till en i detaljer, det är upp till min professionella bedömning, i många fall, men jag måste ändå på ett sätt visa här hur och varför jag valde att inte i de fall, ja de fall jag kanske valde att inte ta revisionsbevis, varför valde jag att inte göra det? Revisor D.

Ovan citat ifrån Revisor F och Revisor D indikerar på att det inte alltid är lätt att dokumentera rätt information. Citatet av Revisor F tyder på att det svåraste med revisionsdokumentationen är att dokumentera det hon redan vet. Anledning är att de delar av revisionsprocessen eller de revisionsbevis hon ska dokumentera ses som självklara för henne, vilket gör att hon riskerar att inte bedöma dem som väsentliga under revisionsprocessen. Detta kan i sin tur medföra att revisionsdokumentationen brister eftersom revisorer måste dokumentera både varför ett visst revisionsbevis tagits med, men även varför ett annat revisionsbevis inte har tagits med. Det vill säga att revisorer måste dokumentera alla bevis som styrker deras slutsatser (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013). Då RN ofta i sina kvalitetsgranskningar kommer fram till att revisionsdokumentationen är bristfällig och att det inte finns en röd tråd genom hela dokumentationen, kan det bero på att revisorn inte dokumenterat alla bevis.

Citatet ovan av Revisor D går i enlighet med Revisor Fs svar, det vill säga att dokumentationen ska innefatta väsentlig information – både det de väljer att inte göra och det de väljer att göra under revisionen. Revisor D och Revisor F har arbetet nästan lika länge i branschen och bör därmed ha lika mycket erfarenhet och kan vara anledningen till att deras syn på revisionsdokumentationen är snarlik.

I enlighet med vad som kan utläsas i revisorslagen, indikerar Revisor Ds citat på att revisorer både ska följa regleringen och göra bedömningar under hela revisionsprocessen (2 § RNFS 2001:2). Empiri och tidigare forskning tyder inte på att revisionsdokumentationen brister på grund av regleringen i sig. Denna studie tyder snarare på att dokumentationen brister på grund av huruvida revisorn har dokumenterat de argument och bedömningar som gjorts, samt varför de har tagit med ett revisionsbevis eller varför de inte tagit med ett annat revisionsbevis.

## **6.2 Standardisering**

Genom åren har kraven på revisorer ökat som en följd av en rad skandaler som uppdagats inom revisionsbranschen. Kraven har ökat genom att regelverk och lagstiftning blivit allt mer omfattande (Johansson *et al.*, 2005), därmed bör även revisionsarbetet ha blivit allt mer standardiserat. Detta i form av ökade och mer detaljerade krav på att revisionsprocessen ska ske på samma sätt, oavsett vilken revisor som genomför revisionen. Alla revisorer skall ju följa samma lagar och standarder (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013; Mintzberg, 1993).

### **6.2.1 God revisionsred, lagar och standarder**

Enligt tidigare forskning ska revisionsdokumentationen genomföras enligt lagar och standarder, där all väsentlig information ska tas med. Revisionen ska även vara så omfattande som god revisionsred kräver (ABL 9:3).

Ibland börjar man med att producera dokument istället för att tänka logiskt. Revisor H

Det är också en typisk grej man kan se på yngre assistenter som är jättegglada för att kopiera så mycket som möjligt, liksom, ju tjockare pärm desto bättre. Revisor I

De ökade dokumentationskraven där all väsentlig information ska tas med, verkar inte alltid vara till en fördel på grund av att många dokumenterar allt för mycket. I ovan citat där Revisor H som 2010 blev auktoriserad revisor förklarar det som att de ”producerar dokument istället för att tänka logiskt” indikerar på att dokumentationskraven kanske är för omfattande.

Det verkar även som att dokumentationen ställs för mycket i fokus där revisorns erfarenhet och förmåga inte får göra avtryck i den mån den borde. Citatet av Revisor H kan även indikera på att hon inte har den erfarenhet som krävs för att kunna utföra en korrekt revisionsdokumentation, då hon inte har varit auktoriserad revisor under så många år. Besitter en revisor inte den erfarenhet som krävs kanske det dokumenteras för mycket som en följd av att det är svårt att avgöra vilken information som är väsentlig.

Att tyda av Revisor Is citat verkar det som att revisorns enskilda bedömningar inte alltid får utrymme att tillämpas, utan revisionen kretsar runt strävan mot att åstadkomma en så tjock pärm som möjligt. Men att dokumentera för mycket går inte i enlighet med lag och standard, utan revisorn ska dokumentera den information som bedömts vara väsentlig för att styrka revisorns slutsatser (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013). Det vill säga att revisionsdokumentationen även kan brista på grund av att det blir för mycket dokumenterat. Detta går även i enlighet med hur Öhman (2004) ser på revisionsdokumentationen och påpekar att revisorer fokuserar för mycket på att göra saker rätt istället för att göra rätt saker.

Som nämnts ovan, verkar det vara vanligt förekommande att dokumentera för mycket information, speciellt bland revisorassistenter, som Revisor I även beskriver. Vidare kan detta kopplas till att det ofta inte är påskrivande revisorer som faktiskt utför all revisionsdokumentation, utan det är revisorsassistenter som till stor del gör det praktiska arbetet under revisionsprocessen (Flores, 2004).

Med ovan nämnda argument som grund indikerar undersökningen på en svårighet att göra dokumentationen precis så omfattande som god revisionssed kräver och inte mer. Revisor H kommenterar till exempel att det snarare dokumenteras så mycket som möjligt. Om revisionen ska följa god revisionssed, ska revisionsdokumentationen bygga på en planering i form av en granskningsplan och en revisionsstrategi. Det framgår också av tidigare forskning att det som granskas i revisioner inte alltid stämmer överens med planeringen (FAR, 2012; ISA 320, 2009) och det kan kopplas till att revisorer kan dokumentera för mycket, för lite eller dokumentera fel delar. Carrington (2014) menar vidare att utmaningen för revisorer är att göra en överskådlig revisionsdokumentation samtidigt som onödigt information inte ska dokumenteras. Tidigare forskning och empiri indikerar därmed på att revisorer kanske inte enbart dokumenterar det som är tänkt att dokumenteras, vilket kan medföra att revisionsdokumentationen brister då den inte är överskådlig och inte enbart består av väsentlig information (SFS, 2001:883; Carrington, 2014).

Revisor G beskriver under intervjun att en revisor ibland måste vara bestämd mot kunden vad gäller vissa revisionsbevis, då en revisor inte bör skriva under en revisionsberättelse om det inte finns tillräckligt med underlag. Carrington (2014) menar att vilka revisionsbevis som ska krävas från kunden kan vara olika beroende på situationen. Exempelvis ett engagemangsbesked från banken kan användas som ett bestyrkande av vad som är bokfört och kan på så sätt säkerställa att redovisningen är fullständig (Carrington, 2014). Custis & Hayes (2002) förklarar även att revisorns insamlade underlag är den information som revisorn sedan använder sig av för att i slutändan komma fram till en slutsats.

Där har man ju ändå lite makt, att liksom jag är ledsen men jag skriver inte under revisionsberättelsen om jag inte får ett ordentligt underlag på den posten. //...// Men, det finns andra revisorer, vet jag.. vi har köpt upp ett par revisionsbyråer, under resans gång. Och ja det har inte alltid varit samma dokumentationskrav där. Revisor G

Revisor G förklarar att alla revisionsbyråer inte är lika strikta i att få in allt underlag från kunden samt att dokumentationskraven kan skilja sig åt mellan revisionsbyråer. Utifrån både tidigare forskning och empiri i denna studie kan det därmed utläsas att dokumentationskraven skiljer sig åt mellan revisionsbyråer. Om revisorn inte får allt underlag från kunden kommer revisionsdokumentationen inte bli fullständig eftersom de saknade underlagen kan reflektera brister i redovisningen som inte uppdagats. Denna typ av problematik kan vara en faktor som medför att revisionsdokumentationen brister.

FAR (2006) beskriver att det första steget i revisionsprocessen är att göra en planering över hur revisionen ska gå till. Detta görs genom väsentlighets- och riskbedömningar i syfte att få en övergripande uppfattning om vilka poster i balansräkningen som är mest väsentliga att titta närmare på. Revisorn tar då fram ett väsentlighetstal, där allt över detta tal ska granskas närmare (Carrington, 2014; FAR, 2006; Hubbard 2000). Följande citat är från intervjun med Revisor A som beskriver planeringsfasen på följande sätt:

När vi sätter vår revisionsstrategi så gör vi bedömningen på väsentliga risker, och vi sätter ett väsentlighetstal. Och utifrån den ser vi vilka poster vi anser det finns risk i och vilka av de poster vi anser det finns risk i, och sen i de poster vi anser att risken är mindre, där har vi mindre behov av revisionsbevis... Revisor A

Utifrån empiri och tidigare forskning kring väsentlighets- och riskbedömningar kan det konstateras att alla poster i redovisningen inte granskas lika noga och i poster med mindre risk har revisorer inte lika stort behov av revisionsbevis. Eftersom revisorer inte granskar och

samlar in revisionsbevis på poster under väsentlighetstalet, indikerar empiri och tidigare forskning på att de i sina väsentlighets- och riskbedömningar kan göra felbedömningar. Gör de en felbedömning gällande en post i balansräkningen, kan det medföra att revisionsdokumentationen brister på grund av att revisorn saknar underlag på varför ett visst revisionsbevis inte finns med. Eftersom revisorn i ett sådant fall inte har haft med denna post som en väsentlig del i revisionsdokumentationen, kan RN under sina kvalitetskontroller bedöma att dokumentationen inte är komplett och därmed bristfällig (RN, 2017). Det går även i linje med DeAngelo (1981) och Rippe (2014) som menar att om revisionsprocessen håller en låg revisionskvalitet minskar sannolikheten att revisorn kommer upptäcka fel i redovisningen, vilket kan leda till att revisionsdokumentationen brister.

Enligt revisorslagen och ISA står det att väsentlig information ska dokumenteras samt att revisorn ska arbeta utifrån risk och väsentlighet (SFS, 2001:883; ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013).

Man har ju tal som man tycker är väsentliga tal i revisionen och detta kan ju vara rätt stora tal ibland eller flera fel kan ju jobba upp sig som går över det här talet. Revisor C

I ovan citat av Revisor C beskrivs det hur mindre tal tillsammans kan summeras till ett större tal, vilket kan medföra att de tillsammans går över väsentlighetstalet. Martinov och Roebuck (1998) förklarar att när det gäller att avgöra risk och väsentlighet finns det inga tydliga riktlinjer på vad som är rätt eller vad som är fel. Revisorns bedömning spelar därför en avgörande roll i vad som ska dokumenteras under revisionsprocessen. Tidigare forskning och empiri indikerar på att felbedömningar kan vara en faktor som medför att revisionsdokumentationen brister eftersom bedömningar är subjektiva och att det inte finns en tydlig riktlinje om vad som är rätt eller fel i hur revisorer bedömer.

### **6.2.2 Standardiserade stödfunktioner**

Under en intervju med Revisor E förklarar han att det ibland finns risk för att missa väsentliga poster när de använder sig av standardiserade stödfunktioner, vidare förklarar som stickprov och datorsystem:

... sen kan det finnas fel i bokslut som inte upptäcks i revisionen men som är ett väsentlighetstal men eller att det varit över den här väsentligheten men inte fallit under de här stickproven som görs... visar inte dessa stickprov på något fel som kan uppstå, ja då sitter man ju där. Revisor E



Ovan citat av Revisor E, beskriver hur de använder sig av stickprov i arbetet. Revisor E förklarar vidare att en revisor genom att använda sig av stickprov ibland kan missa poster som är över väsentlighetstalet, vilket då gör det svårt för revisorn att fånga upp fel i redovisningen. Revisor E reviderar cirka hundra bolag varje år, vilket skulle kunna vara anledningen till att han förklarar att det ibland missas felaktigheter i boksluten. Revisorerna använder stickproven för att kunna ta fram väsentlighetstalen, men möjligen är antalet bolag även en faktor till att de inte hittar fel i boksluten på grund av tidsbrist, det vill säga att de tar på sig för många uppdrag.

Enligt empiri och tidigare forskning ska det framgå vilka revisionsbevis som erhållits samt vilka resultat revisorn kommit fram till, men även argument för vilka revisionsbevis som tagits med ska finnas för att revisionsdokumentationen ska hålla en godkänd nivå (2 § RNFS 2001:2; FAR; 2011; Moberg, 2006). I enlighet med vad Revisor E förklarade under intervjun gällande stickprov, menar Danescu och Anca-Oana (2012) att stickprov kan användas som ett effektivt sätt för att undersöka en stor mängd information. Dock menar de att revisorer måste se till att deras bevis är tillräckliga att använda som revisionsbevis i revisionsdokumentationen, då revisorer annars riskerar att göra felbedömningar som en följd av fel i stickproven (Danescu & Anca-Oana, 2012). Faller dock ett väsentlighetstal bort i stickproven kommer det inte finnas någon argumentation eller bedömning om varför just det väsentlighetstalet inte finns med i revisionsdokumentationen. Tidigare forskning och empiri indikerar därmed på att de stickprov som revisorer använder sig av, kan medföra att revisionsdokumentationen brister om revisorn inte använder dem på rätt sätt.

Revisionsdokumentationen består bland annat av bokslutsbilagor, noteringar, checklistor utan argument och tolkningar, vilka krävs för att revisionsdokumentationen ska hålla en godkänd nivå (RNFS 2001: 2§; Far 2011; Moberg, 2006).

Men sen har vi väldigt bra verktyg i programmet för att välja ut vad som är väsentligt... Revisor G

Att revisionen idag görs ju med 99 %, via datorstöd va och jag kan tänka mig, eller sett att en hel del äldre revisorer som inte har datorvanan eller ja, då ska man försöka göra detta på ett manuellt sätt blir det oftast brister, alltså dokumentationen blir inte fullständig. Revisor G

I enlighet med vad som framkom under intervjuerna har revisorns arbete idag till stor del datoriserats och revisorn kommer i framtiden behöva ökad kunskap inom implementering av mjukvaror, hårdvaror och applikationer (Curtis et al., 2009). Revisorer måste därmed ha mer

kunskap inom datorsystem för att förstå hur datorprogram tar fram väsentlighetstal och för att kunna finna eventuella avvikelser i dessa system (Curtis et al., 2009). Revisor G trycker just på datorsystem och menar på att det krävs att revisorer använder dessa system idag för att klara av dokumentationskraven. Att Revisor G är relativt ny i branschen kan vara anledningen till att han förespråkar datorsystem då hans generation är mer datoriserad än den äldre generationen. Revisor G förklarar att äldre revisorer ibland försöker sig på arbetet på ett mer manuellt sätt, där risken finns att revisionsdokumentationen kan brista, på grund av den omfattande reglering som finns idag som verkar göra det svårt att arbeta utan hjälp av ett datorsystem.

Tidigare forskning visar även på att revisorer som inte har förståelse för företagets datorsystem kan få problem (Curtis et al, 2009; Vasarhelyi et al, 2010) eftersom de då inte förstår varför datorprogrammet kommit fram till exempelvis ett visst väsentlighetstal. Empiri och tidigare forskning indikerar på att alla revisorer idag inte besitter den datorkunskap som krävs för att göra revisionen med hjälp av datorsystem. Detta kan leda till att revisorererna har svårt att få fram rätt information från systemet under revisionsprocessen.

Att revisorns arbete till stor del sker genom datorsystem är ur många aspekter en positiv vändning inom revisionen och verkar vara ett måste för att kunna klara av de krav som idag ställs på revisorer. Men ökade krav på revisorers arbete i kombination med ett ökat behov av datorsystem påverkar dock de revisorer som fortfarande helst arbetar på ett mer manuellt sätt negativt. Eftersom de inte använder datorstöd för att skapa en fullständig revisionsdokumentation, kan det medföra att revisionsdokumentationen brister.

### **6.3 Revisorns professionalitet**

I detta avsnitt kommer revisorns professionalitet att analyseras där bedömningsarbetet och revisorns erfarenhet är grundläggande delar.

#### **6.3.1 Bedömningsarbetet**

Under revisionsprocessen använder revisorn sig till stor del utav sin professionalitet för att dels tolka lagar och regler på rätt sätt, men även för att göra rimliga bedömningar under hela revisionen. I tidigare forskning av Martinov & Rubeck (1998) går det att utläsa att revisionsdokumentationen ser olika ut beroende på att revisorer gör olika bedömningar och kan därmed bidra till att revisorer tolkar samma information på olika sätt. Vidare menar även Emby och Pecchiaris (2013) att det uppstår skillnader i bland annat risk och väsentlighetstal

på grund av att revisorer bedömer olika. Detta stämmer överens med hur revisor D ser på bedömningar:

... jag sa ju också att professionella bedömningar som ska göras, det är klart sätter du tre olika människor så får du kanske tre olika bedömningar och då är det alltid svårt att bedöma vem som har rätt” Revisor D.

Dokumentation, det är alltid dokumentation för det är liksom du kan dokumentera 3 meningar du kan dokumentera 3 sidor, går man sen in och tittar på dokumentationen så är det alltid någon som tycker annorlunda, detta är inget jobb som man säger detta är rätt och detta är fel, det är ju hela tiden bedömningar. Revisor D

Ovan citat av Revisor D indikerar på att revisorer bedömer situationer på olika sätt, trots den standardisering som finns idag i form av lagar och standarder. På grund av att revisorer bedömer olika blir den slutliga revisionsdokumentationen inte densamma eftersom bedömningsarbetet är individuellt för varje revisor. Vidare indikerar revisor D:s citat på att det finns någon form av oenighet kring om en revisionsdokumentation kan anses vara fullständig eller inte eftersom Revisor D förklarar att det alltid kommer vara någon som tycker annorlunda. Detta är även i enlighet med studierna som gjorts av både Martinov och Ruebeck (1998) samt Emby och Pecchiaris (2013), det vill säga att revisorer många gånger kommer göra olika bedömningar.

Även Revisor A indikerar på bedömningars påverkan på revisionsdokumentationen:

Jag tror inte det brister i dokumentationen av att de har granskat, ja det finns sådana exempel också med revisorsnämnden osv., men generellt tror jag inte det brister i att man kontrollerat ex fastigheter utan det är ställningstagande och övervägande, hur man övervägt sitt ställningstagande i de olika stegen för att komma till ett visst svar. Men det är inte alltid revisorsnämnden tycker likadant. Revisor A

Ovan citat indikerar på att en revisor kan bedöma att han/hon har dokumenterat utifrån lagar och standarder men att RN inte håller med när de gör kvalitetsgranskningar. Vad som är en fullständig dokumentation kan ses som en tolkningsfråga. En revisor anser sig förmodligen ha gjort en fullständig dokumentation av revisionen, medan RN kan anse att revisionsdokumentationen inte är fullständig. Även om dokumentationen ska utformas enligt lagar och regler som beskriver att allt väsentligt ska dokumenteras (SFS, 2001:883; ISA, 2009), är det fortfarande revisorns bedömningar som i slutändan avgör vad som tas med i revisionsdokumentationen.

I citatet av Revisor A nämns RN och att de inte alltid tycker likadant som den revisor som har utfört revisionsdokumentationen och medför ibland att revisionsdokumentationen bedöms bristfällig. I dessa fall kan det tänkas att revisorn kan ha gjort rätt, men även fel, bedömningar men att RN tolkar det som en bristfällig revisionsdokumentation ändå, eller omvänt. Detta påvisar komplexiteten i problemet. Som tidigare nämnts, är tolkningen av huruvida revisionsdokumentationen är bristfällig eller ej en enskild bedömning. Något som även påvisats i tidigare studier, då människor har olika åsikter och därmed tolkar saker och ting på olika sätt, vilket i slutändan påverkar deras bedömningar (Martinov & Ruebeck, 1998; Emby & Pecchiaris, 2013).

Både empiri och tidigare forskning indikerar på att bedömningar som revisorer gör är subjektiva, vilket innebär att de kan variera från revisor till revisor. Eftersom revisionsdokumentationen grundar sig på bedömningar (ISA, 230), kan därmed bedömningar anses vara en faktor som medför att revisionsdokumentationen brister. Detta eftersom bedömningar, så som revisor A beskriver i citatet ovan, kan skilja sig åt mellan RN och revisorer. RN som är ett kontrollerande organ över revisionsverksamheten (RNFS, 2001;883) kan i sina kvalitetsgranskningar ha en annan bedömning än revisorn om vad som är väsentligt att dokumentera. RN avgör därmed om revisionsdokumentationen är bristfällig eller inte.

### **6.3.2 Revisorns erfarenhet**

Tidigare forskning har visat resultat på att revisorer med mindre erfarenhet i större utsträckning behöver mer vägledning än mer erfarna revisorer (Messier, 1983). Detta är i likhet med hur Revisor I beskriver revisorns erfarenhet;

... det är professional judgements, det är erfarenhet och givetvis i kombination med diskussioner med påskrivande på uppdraget. Eller något annat, om någon ny assistent gör något så bollar de oftast med mig, men det är också kopplat med planeringen om vilka slutsatser man behöver dra.  
Revisor I

Jag tror att de är en viss erfarenhet i att dokumentera också. Många av våra yngre sätter hellre in mer papper än färre och med tiden lär man sig. Desto äldre man blir desto mer självklart blir vissa saker det är alltså viktigt att jobba i team så man kan hjälpas åt.  
Revisor F

Revisor I förklarar att när en ny revisorsassistent gör någon del av revisionsarbetet diskuterar han eller hon ofta situationen med påskrivande revisor som har mer erfarenhet. Även Revisor F som varit auktoriserad revisor sedan 1991 och bör besitta mycket erfarenhet inom revisionsbranschen indikerar på att erfarenhet påverkar revisionsdokumentationen och att dokumentera är något revisorer lär sig med tiden.

Studier visar att det är den gemensamma erfarenheten på en revisionsbyrå som har störst påverkan på revisionskvaliteten (Francis & Yu, 1999). Eftersom erfarenhet påverkar revisionskvalitet, påverkar erfarenhet i sin tur även hela revisionsprocessen, inte minst vad gäller revisionsdokumentationen. Revisionskvalitet innebär bland annat hur revisorn dokumenterar avvikelser samt rapporterar dessa (DeAngelo, 1981) och indikerar därmed på att erfarenhet även kan påverka revisionsdokumentationens utfall. En mer erfaren revisor bör även ha bättre insikt i vilken information som är väsentlig att revisionsdokumentera än en mindre erfaren revisor, då de använder sin erfarenhet när de tar fram väsentliga underlag under revisionsprocessen (Graham & Messier, 2006; Holder et al., 2003; McKee & Eilifsen, 2000).

Utifrån tidigare forskning av revisorns erfarenhet samt empiri, kan det därmed utläsas att erfarenhet påverkar revisionsdokumentationen och att mindre erfarna revisorer eller revisorsassistenter kan ha svårare att bedöma vad som är väsentlig information att dokumentera. Detta kan leda till såväl för mycket som för lite dokumentation. Om för mycket dokumenteras kan det medföra att man tappar själva kärnan i dokumentationen, vilket gör det svårt att bedöma vilken information som är väsentlig. Detta kan i sin tur leda till att man inte får en övergripande bild av revisionen. Den faktor som avgör hur omfattande revisionsdokumentationen blir, bör därmed främst vara erfarenhet, eftersom – precis som revisor D förklarar – att dokumentera är något man lär sig med tiden när man får mer och mer erfarenhet.

## **6.4 Begränsningar för professionalitet**

Revisorer är som tidigare nämnts, skyldiga att dokumentera väsentlig information enligt 24§ revisorslagen och revisionsstandarden ISA 230 (SFS, 2001:883). Syftet med ISA 230 är att revisorn ska ha underlag på vad som gjorts under hela revisionsprocessen för att stödja sina slutsatser och ha bevis på att revisionen har planerats samt genomförts enligt standard och lag (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013).

Förr var det inte lika mycket krav på dokumentation utan det var revisorns enskilda bedömning, och det är det fortfarande men vi måste bara... Nu måste vi mycket mer visa hur vi har kommit fram till de professionella bedömningarna och att det är så. Revisor B

Det är lite som i revisionen i stort, vad är väsentligt? Risk och väsentlighet liksom. Däremot hittar du något som verkar fel eller som avviker, då får du ju dokumentera det. För det räcker ju inte med att säga att du hittade en kopia och den verkade skum, du måste ju liksom ta kopia på kopian och dokumentera åtgärderna som vidtagits... vilket... tidskrävande. Revisor J

Ovan citat ifrån intervjuer med Revisor B och Revisor J indikerar på att kraven har ökat som en följd av skärpt lagstiftning samt regelbundet utvecklade standarder. Revisor B som har arbetat inom branschen sedan 1985 förklarar att de idag till skillnad från förr måste dokumentera varför de kommit fram till en bedömning och som även beskrivs vara en tidskrävande del i revisionsarbetet. Revisor J tycker även han att dokumentationskraven är mycket tidskrävande trots att han enbart reviderar ett 20-tal bolag. I enlighet med tidigare forskning, kom det under samtliga intervjuer fram att de formella kraven på revisionen har ökat med åren, speciellt vad gäller revisionsdokumentationen (ISA, 2009; Chong, 1992; Stewart & Kinney, 2013).

Vidare indikerar Revisor E på att tidsbrist kan vara en av faktorerna som medför att revisionsdokumentationen brister:

Spontant hade jag sagt tidsbristen, informationen från kunden om den kommer sent, tidsbrist och kommunikation. Revisor E

Att just Revisor E förklarar tidsbristen som en faktor till att revisionsdokumentationen brister kan ha att göra med att han har en kundstock på drygt 100 bolag. Tidigare var detta antalet bolag per revisor kanske inget problem, men som en följd av de ökade dokumentationskraven bör även erforderlig tid per uppdrag ha ökat.

De ökade dokumentationskraven kan medföra att det blir allt svårare för en revisor att revidera en större mängd bolag och samtidigt ta hänsyn till alla de lagar, regler och standarder som gäller idag. Å andra sidan tar revisorer ofta hjälp av revisorsassistenter som gör en stor del av revisionsarbetet och revisionsdokumentationen, där påskrivande revisor agerar handledare och administratör (Flores, 2004). Revisorn är därmed inte insatt i revisionsprocessens alla detaljer trots att det är påskrivande revisor som har yttersta ansvaret. Detta är i enlighet med tidigare forskning gjord av Flores (2004) som har riktat kritik mot att revisorer reviderar för många bolag per år. I studien förklarar Flores (2004) att det är värt att ifrågasätta hur en revisor kan ha så bra insikt i hundratals bolag att revisorn kan agera om det uppstår misstanke om brott. Om vi ser på Revisor J som reviderar ett 20-tal bolag och anser att dokumentationskraven är tidskrävande, bör det för exempelvis Revisor E som reviderar ett 100-tal bolag näst intill vara omöjligt.

Med ovanstående argument som grund kan två primära faktorer utledas som medför att revisionsdokumentation brister. Den första faktorn är en kombination av skärpt reglering och antal uppdrag per revisor. Dessa faktorer kan tillsammans bidra till att ökad tidsbrist uppstår, vilket kan medföra att revisorn inte har möjlighet att utföra revisionen med hänsyn till de lagar, regler och standarder som gäller. Den andra faktorn är att revisorer under revisionsprocessen tar hjälp av revisorsassistenter, vilket leder till en begränsad insikt i detaljerna i revisionen. Resultatet av detta kan vara att den påskrivande revisorn har svårare att agera om det uppstår misstanke om brott, upptäcka viktiga avvikelser i bokföringen eller utföra revisionsdokumentationen på ett korrekt sätt, eftersom han/hon inte känner till det.

## **6.5 Sammanfattande analys**

I det följande avsnittet kommer en sammanfattning av analysen presenteras där utgångspunkt tas i de primära slutsatser som gjorts i undersökningen. Studien har identifierat faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister. Faktorerna kommer slutligen presenteras i Figur 2, som är en modifiering av Figur 1, och visar vilka faktorer som de intervjuade revisorerna uppfattar kan medföra att revisionsdokumentationen brister.

Inledningsvis indikerade undersökningen på, att huruvida revisionsdokumentationen är bristfällig beror på om revisorn har dokumenterat de argument och bedömningar som har gjorts. Detta innefattar även en förklaring till varför ett visst revisionsbevis har tagits med, och varför ett annat har utelämnats. Vidare tyder studien på att revisorer ibland dokumenterar för mycket, som resulterar i att revisionsdokumentationen inte enbart består av väsentlig information.

Begränsad information ifrån kunden kan även bidra till en bristfällig dokumentation då revisorn saknar underlag vilket gör att revisionsdokumentationen inte blir fullständig. Studien poängterar även vikten av bedömningar, och här även felbedömningar. Eftersom bedömningar i detta sammanhang anses vara subjektiva, samt att det saknas exakta riktlinjer för vad som är rätt eller fel, faller beslutet på den enskilda revisorn som i sin tur inte alltid stämmer med RN:s bedömning.

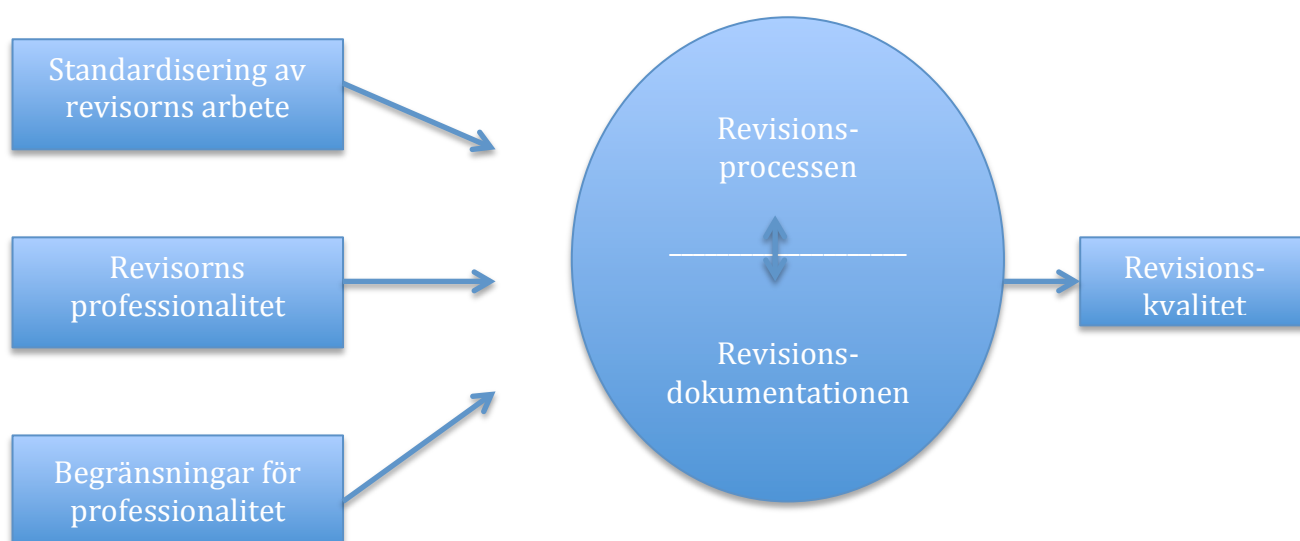
Då ny teknik i form av datorsystem kräver en ökad kunskap om dessa datorprogram kan det leda till att revisionsdokumentationen brister, om denna kunskap om datorsystem saknas hos revisorn. Detta bidrar även till en konflikt vid stickprov, då dessa ofta görs med datorsystem. Stickproven används för att ta fram väsentlighetstal, och om revisorn inte förstår hur dessa tal tas fram kan det bidra till en missförståelse av informationen.

Revisorernas erfarenhet spelar även en viktig roll när det kommer till revisionsdokumentationen. Studien indikerar på att beroende på hur mycket erfarenhet den enskilde revisorn besitter, resulterar det i olika bedömningar av vad som är väsentlig information. Detta kan i sin tur leda till antingen för mycket eller för lite dokumentation. För mycket dokumentation kan leda till att man förlorar kärnan i revisionsdokumentationen och det blir därmed svårt att utläsa vilken information som är väsentlig.

Till sist belyser studien två faktorer som tillsammans kan bidra till bristande revisionsdokumentation. Skärpt reglering och antal uppdrag per revisor kan tillsammans bidra till ökad tidsbrist vilket i sin tur negativt påverkar revisionsdokumentationen. Slutligen påvisar studien att eftersom revisorn ofta har ett stort antal uppdrag och därmed tar hjälp av revisorsassistenter har den påskrivande revisorn ofta en begränsad insikt i revisionen. Som ett led i detta har revisorn svårigheter i att agera om det uppstår misstanke om brott, upptäcka avvikelser i bokföringen, eller utföra en korrekt revisionsdokumentation.

Figur 2: Illustrerar resultatet av analysen utifrån de övergripande faktorer som presenterades i Figur 1.

Under varje övergripande faktor har studien påvisat några mera specifika faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister, vilka ha förklarats i ovan sammanfattning. Figur 2 påvisar här att studien indikerar på i princip samma faktorer som presenterades i figur 1 som grundades på tidigare forskning. Den enda övergripande faktor som inte finns med är kontroll av revisorer, då RN har bedömts hamna under faktorn bedömningar då det snarare verkar handla om en oenighet mellan revisorers och RN:s bedömningar om vad som är en fullständig revisionsdokumentation.





## 7. Slutsats

---

*I detta kapitel kommer slutsats och diskussion att presenteras samt vad studien har bidragit med. Vidare kommer förslag till framtida forskning att belysas.*

---

Revisionsbranschen har en stor inverkan på samhället då det bygger på företagsamhet, där det är revisorerna som ska se till att företag sköter sin bokföring på rätt sätt. Tidigare stora företagsskandaler har påverkat utvecklingen av hårdare krav mot revisionsbranschen. Därmed finns idag lagar, standarder och RN som tillsammans ska se till att revisorerna utför granskningarna på rätt sätt. Dock uppstår det ändå brister i revisionsdokumentationen och syftet med uppsatsen har varit att undersöka revisorers uppfattningar om faktorer som kan medföra att revisionsdokumentationen brister.

Studien visar att revisorer som ingick i denna undersökning uppfattar standardiseringen som en faktor till att revisionsdokumentationen brister. Med standardiseringen menas i detta sammanhang de omfattande krav i form av lagar, regler och standarder alla revisorer ska följa. Trots denna standardisering verkar det ibland ändå vara svårt för revisorer att avgöra vilken information som är väsentlig att dokumentera. Det verkar även vara förekommande att all väsentlig information inte dokumenteras alternativt att det dokumenteras för mycket. Den sista faktorn under standardisering är de standardiserade stödfunktioner som revisorer använder sig av i arbetet. Det vill säga stickprov och datorsystem som kan ge fel information om revisorn inte förstår hur dessa system fungerar. Det är även näst intill omöjligt för en revisor att klara av kraven på revisionsdokumentationen utan användning av datorsystem och när en revisor utför dokumentationen på ett manuellt arbetssätt utan datorsystemen kan det medföra att revisionsdokumentationen brister.

Revisorerna som ingick i denna undersökning uppfattar även revisorns professionalitet som en bidragande faktor till bristande revisionsdokumentation. Detta i form av bedömningsarbetet där subjektiva bedömningar görs, och att två revisorer kan göra två olika bedömningar av samma underlag. Även RN kan göra sin bedömning om att revisionsdokumentationen är bristfällig, alternativt inte bristfällig, trots att den är det. Revisorns erfarenhet spelar även en avgörande roll vid revisionsdokumentationen då

bedömningar verkar vara något revisorer lär sig med tiden. Mindre erfarna revisorer verkar ha svårare att bedöma vilken information som är väsentlig att dokumentera.

Slutligen uppfattar revisorerna i denna undersökning att begränsningar för professionalitet kan vara en faktor som medför att revisionsdokumentationen brister. Med uttrycket begränsningar för professionalitet åsyftas i detta sammanhang antalet uppdrag en revisor reviderar varje år i kombination med den omfattande standardisering som finns idag, som kan leda till tidsbrist och därmed bristande revisionsdokumentation. En annan faktor som åsyftas i detta sammanhang är revisorns begränsade insyn i revisionens detaljer då de oftast har hjälp av revisorsassistenter under revisionsprocessen. Resultatet av detta kan innebära att revisorn inte har möjligheten att utföra revisionsdokumentationen på ett korrekt sätt då han eller hon inte utför arbetet själv.

## **7.1 Diskussion**

Som nämnts saknas exakt vägledning vad gäller krav på dokumentation av väsentlig information i såväl lagstiftning som standarder. Det finns därför utrymme för olika tolkning av risker och av vad som är att betrakta som väsentlig information. Lång erfarenhet och allt mer utvecklade datorprogram underlättar men skillnader mellan olika revisorers bedömningar gör att brister i revisionsdokumentationen i en del fall uppstår. I likhet med tidigare forskning gjord av Martin & Roebuck (1998) framgår det även i vårt empiriska material att revisorns erfarenhet spelar en stor roll vid såväl riskbedömningen som vid planeringen av hela revisionsprocessen. Mindre erfarna revisorer tenderar att dokumentera mer än vad som krävs som en slags riskminimering men som ändå gör att revisionsdokumentationen brister på grund av okunskap och oöverskådlighet.

## **7.2 Framtida forskning**

Utifrån ovan diskussion kring det antal olika uppdrag en revisor bör ha, skulle det även vara intressant att göra en studie på hur många uppdrag som är optimalt för en revisor att ha, men även revisorns möjlighet att välja hur många uppdrag hen ska ha. Denna undersökning bör involvera olika revisionsbyråer av olika storlek och karaktär, FAR och RN. Undersökningen bör göras som en statistisk undersökning för att om möjligt finna det optimala antalet uppdrag per revisor. Det kan tänkas att man bör sätta sig ner och räkna ut hur många klienter som är rimligt att ha vad gäller olika typer av företag. Denna typ av studie kan möjligen minimera någon del av problematiken som framkommit i denna undersökning.

# Litteraturförteckning

Abbott, A. (1988). *The System of Professions*. Chicago: The University of Chicago press.

Agevall, L & Jonnergård, K. (2007). Management by documents: a risk of de-professionalizing? In tension between Organization and Profession: Professionals in Nordic Public Service. *Nordic Academic Press*, Lund, pp. 33-56.

Alvesson, M & Sköldberg, K. (1994). *Tolkning och reflection: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Uppl. 1. Lund: Studentlitteratur.

Beck-Friis, U. (2003, 8 december). Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig. *SvD Näringsliv*. Hämtat 2016-03-16, från Svenska Dagbladets hemsida: <http://www.svd.se/kunskapen-om-revisorns-roll-ar-helt-otillracklig>

Boynton, W.C. & Johnson, R.N., (2006). *Modern Auditing. Assurance Services, and the Integrity of Financial Reporting*. USA: John Wiley & Sons, Inc.

Bryman, A. (2001). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Upplaga 1:5. Malmö: Liber.

Burrowes, A. & Persson, M. (2006). The Swedish management audit: a precedent for performance and value for money audits. *Managerial Auditing Journal*, 15 (3), 85-97.

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

Chong, G. H., (1992), Auditors and Materiality, *Managerial Auditing Journal*, 7(5), 8-17.

Custis, M B., & Hayes, T. (2002). Materiality and Audit Adjustments. *The CPA Journal*, 72 (4), 69-70.

Curtis, M.B., Jenkins, J.G., Bedard, J.C., & Deis, D.R. (2009). Auditors' Training and Proficiency in Information Systems: A Research Synthesis. *Journal of Information Systems*, 23(1), 79-96

Dănescu, T., Anca-Oanab, C. (2012). Opportunity and Necessity in auditing sampling on-statistical sampling method. *Procedia economics and finance*, 3, 1128-1133.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3), 183-199.

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. 58(2-3), 275-326.

Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken - för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (2:7 uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.

Dagens industri (2002, 28 januari). *Har du hängt med i Enronskandalen?* Hämtat 2016-06-21, från: <http://www.di.se/artiklar/2002/1/28/har-du-hangt-med-i-enronskandalen/>

Diamant, A. (2015, 10 mars). Digitalisering av dokumentation. *Balans*. Hämtat 2016-03-23,

från: <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2015/02/Digitalisering-av-dokumentation.pdf>

Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. [e-book] Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland. Tillgänglig via: 78  
[http://www.icas.org.uk/site/cms/download/res\\_duff\\_auditqual\\_Report.pdf](http://www.icas.org.uk/site/cms/download/res_duff_auditqual_Report.pdf) [Hämtad: 2016-10-10].

Edling, L. (2002, 4 februari). Enron-skandalen pressar svenska revisorer. *Affärsvärlden*. Hämtat 2016-03-18, från: <http://www.affarsvarlden.se/hem/nyheter/article2572391.ece>.

Eilifsen, A., Messier, W.F., Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2013). *Auditing & assurance services* (3 uppl). Berkshire: McGraw-Hill Education.

Emby, C. & Pecchiari, N. (2013). An Empirical Investigation of the Influence of Qualitative Risk Factors on Canadian Auditors' Determination of Performance Materiality, *Accounting Perspectives*, vol. 12, issue 4, pp. 281-299

Estes, R., & Reames, D. D. (1988). Effects of Personal Characteristics on Materiality Decisions: A Multivariate Analysis. *Accounting & Business Research*, 18(72), 291-296.

FAR. (2006). *Revision en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR. (2011). *Fars samlingsvolym - Revision 2011*. Stockholm: Far Akademi AB

FAR. (2012). *EtikR 1 Yrkesetiska regler*. Hämtat från: [https://www.far.se/PageFiles/7025/ETIKR01\\_JAN\\_2012.PDF](https://www.far.se/PageFiles/7025/ETIKR01_JAN_2012.PDF) den 11 februari 2015

FAR. (2014). *FARs revisorsmedlemmar håller hög kvalitet*. Hämtat 2016-03-29, från: <https://www.far.se/du-i-din-yrkesroll/revisor/nyheter/fars-revisorsmedlemmar-haller-hog-kvalitet/>.

FAR. (2015). *Revision, andra bestyrkandeuppdrag och övriga granskningsuppdrag*. Hämtat 2016-06-19, från: <https://www.far.se/du-i-din-yrkesroll/revisor/revision-andra-bestyrendeuppdrag-och-ovriga-granskningsuppdrag/>

Flores, Juan (2004). *Skarp kritik mot revisorer med upp till 500 uppdrag*. Dagens Nyheter. Publicerat 2004-05-08.

Francis, J.R. (2011). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36, 345–368.

Francis, R. Jere. Yu, D. Michael (2009). Big 4 Office size and Audit Quality. *The accounting review*. 84 (5) 1521-1552.

Graham, L. & Messier W.F.Jr. (2006). Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. *Journal of Accountancy*, 201, 116-125.

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of auditing* (2 Uppl.). Harlow: Prentice Hall.

Hogia. (2016). *Tips och nyheter – Hogia Audit*. Hogia – hjälper företag att utvecklas. Hämtat 2016-05-19, från: [http://www.hogia.se/byra/hogia\\_audit\\_12343.asp](http://www.hogia.se/byra/hogia_audit_12343.asp)

Holder, W.W., Schermann, K.R., Whittington, R. & Blossom A.J. (2003). Materiality considerations. *Journal of Accountancy*, 196, 61-66.

Holme, I. M. & Solvang, B.K. (1997). *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Uppl. 3. Lund: Studentlitteratur.

Hubbard, L.D., (2000, August). Audit planning. *Internal Auditor*. Volume 57, s. 20-22.

Hultqvist, E., Brännström, I., & Svanström, T. (2015). Vilka är de vanligaste bristerna i en revision? En kategorisering av RN:n disciplinärenden under åren 2009-2014. *Balans*. Hämtat 2016-07-03, från: <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2015/08/Vilka-ar-de-vanligaste-bristerna-i-en-revision.pdf>

ISA. (2009). International standard on auditing 230 audit documentation. IFAC org. Hämtat 2016-05-01, från: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>

ISA. (2009). International standard on auditing 320 audit documentation. IFAC org. Hämtat 2017-01-20, från: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>

ISA. (2009). International standard on auditing 530 audit sampling. IFAC org. Hämtat 2017-10-13 från: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>

Jacobsen, D. I. (2012). *Förståelse, beskrivning och förklaring: introduktion till samhällsvetenskaplig metod för hälsovård och socialt arbete*. Upplaga 2:1. Lund: Studentlitteratur.

Jayalakshmy, R., Seetharaman, A., & Wei Khong, T. (2005). The changing role of the auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 249-271.

Johansson, S-E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (2005). *Uppdrag revision: revisorsprofessionen i takt med förväntningar?* Stockholm: SNS förlag.

Jong Hag Choi, Chans og (Francis). Kim, Jeong-Bon Kim. Yoonseok, Zang (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29(1), 73–97

Krogstad, J.L., Ettenson, R.T. & Shanteau, J. (1984). Context and Experience in Auditors' Materiality Judgments, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 4, issue 1, pp. 54-73

Lundahl, U. & Skärvad, P. H. (2009). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur

- Martinov, N. & Roebuck, P. (1998). The Assessment and Integration of Materiality and Inherent risk: An analysis of Major Firms' Audit Practices, *International Journal of Auditing*, 2 (2), 103-126
- Mautz, R.K., & Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- McKee, T.E., & Eilifsen, A. (2000). Current Materiality Guidance for Auditors. *CPA Journal*, 70(7), 54-57.
- Messier, W. F. Jr (1983). The Effect of Experience and Firm Type on Materiality/Disclosure Judgements. *Journal Of Accounting Research*, 21(2), 611-618.
- Miller, P.B.W., & Bahnson, P. (2006). More on users' demands: reliability and materiality. *Accounting Today*, 20(5), 14-15.
- Mintzberg, Henry. (1993). "Structure in Fives: Designing effective organizations", New Jersey, 1993.  
Prentice-Hall, 1993
- Moberg, K. (2006). *Bolagsrevision*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.
- Morris, M. H., & Nichols, W. D. (1988). Consistency Exceptions: Materiality Judgments and Audit Firm Structure. *The Accounting Review*, 63(2). 237-254.
- Patel, R & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: Arr planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Uppl. 4:7. Lund: Studentlitteratur.
- Pentland, B. T. (1993). Getting comfortable with numbers: auditing and the micro- production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7/8), 605-620.
- Ponemon, L.A. & Gabhart, D.R.L. (1990). Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7 (1), 227-251.
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. J. (2008). *Principles of external auditing*. Chichester: Wiley, 2008.
- Revisorsnämnden (2017), Kvalitetskontroll av auktoriserade och godkända revisorer. Hämtad 2017-04-30, från [http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html)
- Richard, C. (2006) Why an auditor can't be competent and independent: A French Case study. *European Accounting Review*, 15 (15), 153-179.
- Rippe, J. (2014, 11 juni). Revisionskvalitet – Vad är det? *Balans*. Hämtad 2016-03-20, från: <http://www.tidningenbalans.se/debatt/revisionskvalitet-vad-ar-det/>

RNFS 2001:2. *Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet*. Stockholm: Revisorsnämnden.

SFS 2001:883. Revisorslag. Stockholm: Justitiedepartementet L1.

Schroeder, R. G., Reinstein, A., & Schwartz, B. N. (1996). Audit technology structures' effect on probabilistic judgement. *Managerial Auditing Journal*, 11(3), 17-24.

Stringer, K.W. (1981) Future directions in auditing research. *The auditors report, summer*, pp. 3-4.

Stewart, T. R., & Kinney Jr., W. R. (2013). Group Audits, Group-Level Controls, and Component Materiality: How Much Auditing Is Enough?. *Accounting Review*, 88(2), 707-737.

Vasarhelyi, M.A., Teeter, R.A., & Krahel, JP. (2010). Audit Education and the Real-Time Economy. *American Accounting Association*, 25(3), 405-423.

Westbrook, I. (2014). *Strategic Financial and Investor Communication: The Stock Price Story*. Routledge.

Whittington, R., Graham, L., Fischbach, G., & Ahern, J. (2006). Advancing the Audit Documentation Standard. *Journal of accountancy*. 1, 1-30.

Wooten, T.C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48-51.

Öhman, P. (2004). *Revisorers perspektiv på revision, En fråga om att följa upptrampade stigar*. Luleå: Luleå Tekniska Universitet.

Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M., & Tschudi F. (2006). Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things. *European Accounting Review*, 15 (1), 89-114.

## Utredningar

Proposition 2000/01:146, Oberoende, agerande och tillsyn i revisionsverksamhet

# Bilaga 1

## Intervjuguide

---

### Inledning:

- **Bakgrund** – ålder, utbildning, skola? Vad gjorde att du valde just revision?
- **Erfarenheter** – hur länge varit revisor, auktoriserad, andra jobberfarenheter?

### Dokumentation

- Beskriv hur revisionsdokumentation utförs? Vad händer om ni brister i revisionsdokumentationen?
- I 24§ i revisionslagen står det att ni ska dokumentera väsentlig information, hur bedömer ni väsentlig information i revisionsdokumentationen?
- Tycker ni att arbetet blivit lättare efter införandet av ISA?
  - Vad har underlättat? Vad har blivit mer komplicerat?
- Hur ser ni på professionella bedömningar när det gäller att avgöra vad som är väsentlig information?
- I vilka sammanhang är professionella bedömningar viktigast? / I vilka sammanhang är det svårt att bedöma vad som är väsentlig information?
- Finns det checklistor som ni ska följa för att klara ut detta eller är det en personlig erfarenhetsbedömning ni gör?
- Varför brister dokumentationen oftast i kvalitetsgranskningen?



## Bilaga 2

Denna bilaga visar ett exempel på kategoriseringen som gjordes på revisor A, där delar från intervjuerna lades in under de olika kategorierna.

### Revisor A:

#### *Standardisering*

Nä, det finns ju olika regelverk, men det är givet att vi måste följa ISA, så är det ju. Men sen är det ju beroende på vilket företag vi är på om vi ska följa K2 eller K3. Jag granskar inte börsbolag generellt och då är det de reglerna som gäller med IFRS där men där är jag inte påskrivande utan där. Jag kan inte det så mycket, i mångt och mycket så överlåter man IFRS frågorna till någon annan.

Jätte krav på dokumentation som vi måste följa, men i det, hur jag har valt att göra min dokumentation kring att säkerställa en viss balanspost och vi går tillbaka till en i detaljer, det är upp till min professionella bedömning, i många fall, men jag måste ändå på ett sätt visa här hur och varför jag valde att inte i de fall, ja de fall jag kanske valde att inte ta revisionsbevis, varför valde jag att inte göra det?

shit happens, har vi utfört vår revision enligt god revisions sed såsom revisorslagen säger, så ska vi klara oss om vi gjort en riktig bedömning, och då kan saker falla igenom. Ja nä, jag hörde precis en kompis om bla bla, där de gör något på sitt jobb som inte borde ske, och även råkar veta vilken revisor det är, det är inga stora pengar, det händer ingenting, men det händer saker utan vi vet om det, så är det, men vi ska fånga upp det väsentliga. Men ja, väsentlighet.

ISA är ju annorlunda än det förra. Och dess för innan var det mindre krav. Det har snärpts upp.

#### *Vad som ska dokumenteras i revisionsdokumentationen*

Och vi sätter ett väsentlighetstal. Och utifrån den sen ser vi vilka poster vi anser det finns risker i och vissa av de poster vi anser det finns risk i, och sen i de poster vi anser att risken är mindre, där har vi mindre behov av revisionsbevis och mindre behov av att granska det, vi bedömer att rutinerna är tillfredställande till detta.

som ex du säger att ni räknar med en försäljning med 20%, då får de visa vidare att okej, vad bygger budgeten på, hur har du kommit fram till detta? kanske mycket intervjufrågor, men då jaha, du säger att du fått en ny kund som kommer ge er detta, kan du såfall visa kontraktet? Då kräver du alltså mer när det finns större osäkerhet i det och viktigheten i det.

#### *Revisorns professionalitet*

då tar man det med sig och så får man utifrån bästa förmåga analysera det och se om det är rimligt och då är det kanske rimligt att diskutera med en kollega, kan det vara såhär? Jo men det kan vara såhär, då har de ju god erfarenhet och det är såklart att det är såhär och då kan man köra det direkt. För hade vi gjort det tvärt om och tagit bort denna lönekostnaden och dessa tre lönekostnaderna som inte har med det att göra, eller något så hade ett annat nyckeltal blivit annorlunda och kanske inte rimligt. Då dokumenterar man det så, och har det som revisionsbevis för sin slutsats att jo, men det är rimligt att det är såhär och såhär.

Har jag erfarenhet av en viss bransch, jag sitter rätt så hög kunskap inom ett vist område, och rätt vad det är när man är på ett helt annat ställe så stöter man på i varulagret att de även har lite mer av detta av någon anledning, och då studsar jag ju direkt mot, amen vänta nu här, detta anskaffningsvärde verkar inte rimligt, kanske är det rätt men bara det att det känns inte rätt och så går man på den och så ser man, nå det va tre år sedan det priset va, de har inte köpt in sen dess, de har glömt uppdatera sin varulager lista.

Jo man använder sig mycket av sina erfarenheter, som en rimlig. när man granskar en hyra ställd mellan koncernbolagen, är det rimlig hyresnivå kvadratmeterpris per år? Är den exakt rätt? Nä då måste jag gå ner djupt för att granska, men den måste kanske inte va mer koncernbokföringsrätt, men är den rimlig? Ja jo, men det är ungefär 800 kronor per kvadrat eller något. Men jo, det är rimligt, och ja det är en erfarenhet.

#### *Övriga faktorer*

ja tidsbrist är en annan sak som kan ha påverkan så klart, ja de är väl dom, ibland är det revisorer som inte förstår sen tror jag ofta att när det smäller behöver inte betyda att man inte gjort det granskning utan att man missat saker, de är svårt ibland

tidsbristen som är den avgörande boven där, om en kund ringer och liksom mist en stor kund i sin tur osv, ja då tjabbar man lite om det men då gör inte jag någon dokumentation av det, Det borde man göra lie tydligare ibland, utan det blir kanske oftast en gång om året. Så går man igenom all fakta om kunden, men sen inte alltid att man verifierar mot kunden, att aaah gäller detta fortfarande? Använder ni det här affärssystemet? Har ni de här rutinerna för inköp och sälj osv. ah. Så den typen. Där borde vi bli bättre, det får jag väl erkänna.