



Examensarbete, 15 hp, för
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2019

Vilken komplexitet upplever revisorn vid revidering av mindre komplicerade företag i Sverige?

Ur ett International Standards of Auditing
(ISA) perspektiv

Nora Kronvall och Amanda Lomryd

Sammanfattning

Författare

Nora Kronvall och Amanda Lomryd

Titel

Viken komplexitet upplever revisorn vid revidering av mindre komplicerade företag i Sverige? Ur ett International Standards of Auditing (ISA) perspektiv.

Handledare

Caroline Pontopiddan

Medbedömare

Maria Bengtsson

Examinator

Heléne Tjärnemo

Sammanfattning

Tidigare forskning har fokuserat på att finna anledningen till varför de mindre företagen väljer att bli reviderade, men vi har inte uppfattat att fokus har lagts på specifikt de mindre komplicerade företagen. Inte heller har det fokuserats på den komplexitet som upplevs och uppstår vid revidering av denna typ av företag, utifrån regelverket ISA.

Studiens syfte är att identifiera den komplexitet revisorer upplever vid revidering av mindre komplicerade företag i Sverige, utifrån ett ISA-perspektiv. Vårt ämnesområde är relativt outforskat och det inte är förrän nyligen som begreppet mindre komplicerade företag blivit aktuellt. Dock är begreppet komplexitet inom revisionsbranschen fortfarande diffust och odefinierat. Ämnesområdet är ett aktuellt ämne eftersom många mindre företag väljer att bli reviderade trots att krav ej föreligger, men med ett regelverk som ISA upplevs det som ingående och omfattande för denna typ av företag. Vi använder oss av intervjuer för att uppnå studiens syfte, och utgår från legitimitetsteorin och intressentmodellen för att försöka förklara komplexiteten. Vi utgår från revisionsprocessen för att identifiera var i processen som den upplevda komplexiteten existerar.

Studiens resultat visar på att revisorerna upplever en komplexitet, men att den är svårdefinierad. Det finns även en ökad efterfrågan bland revisorerna på en ny separat standard för de mindre komplicerade företagen. Studiens bidrag är att bidra med en förklaring av begreppet komplexitet utifrån det revisorerna uttryckt, och våra förhoppningar är att framtida forskning ytterligare ska beröra detta outforskade område.

Ämnesord

Revision, revisionsprocessen, mindre komplicerade företag, ISA, komplexitet, IAASB,

Abstract

Author

Nora Kronvall and Amanda Lomryd

Title

What complexity does the auditor experience in the auditing of less complex entities in Sweden? From an International Standards of Auditing (ISA) perspective.

Supervisor

Caroline Pontopiddan

Co-examiner

Maria Bengtsson

Examiner

Heléne Tjärnemo

Abstract

Previous research has focused on finding reasons to why smaller companies (SMEs) choose voluntary audit. The IAASB has in 2018 suggested a move away from the SME concept and has instead talked about audit of less complex entities. A problematization of using ISA for such entities is the bases for the new IAASB project. An explorative analysis of complexity in the audit of these entities, using ISA, is currently lacking in academic literature.

The study therefore aims to identify the complexity that auditors perceive in the audit of less complex entities in Sweden, using ISA. However, complexity within the auditing industry is still very diffuse and unidentified. Though many of the smaller companies choose to be audited, regulations like ISA are too large for this type of company. We are using interviews to achieve the aim of the study and the legitimacy theory and stakeholder theory to explain complexity. In order to identify where in the process the complexity is perceived, we are basing the research on the audit process.

The result of the study shows that it is challenging to define complexity when conducting an ISA based audit on less complex entities. Although, the results show that complexity exists, or at times, 'ill-fit', with ISA for these entities. Thus this thesis finds that there is an increasing demand amongst auditors for a new standard for these entities. The study attempts to contribute with an explanation of complexity, and our expectations are that future research will continue exploring this area.

Keywords

Auditing, audit process, less complex entities, ISA, complexity, IAASB

Förord

Vi vill först och främst tacka varandra för det samarbete och den motivation vi kunnat ge varandra under studiens gång. Trots att det varit en tuff resa har vi kunnat peppa och komplettera varandra när vi stött på hinder. Vi vill uttrycka uppskattning till de personer som tagit sin tid för att hjälpa oss att genomföra studien. Vi vill även tacka våra familjer för det stöd de givit oss under vår resa.

Vi vill rikta ett stort tack till Högskolan Kristianstad, framförallt vår handledare Caroline Pontopiddan som med sin kunnighet och entusiasm hjälpt oss att behålla fokus och aldrig ge upp. Slutligen vill vi rikta ett tack till alla de lärare och elever som tillsammans medverkat för att förbättra arbetet.

Ett stort tack!

Kristianstad, 29 maj 2019

Nora Kronvall

Amanda Lomryd

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND.....	1
1.2 PROBLEMATISERING	4
1.2.1 <i>Globalt</i>	4
1.2.2 <i>Regionalt</i>	5
1.2.3 <i>Lokalt i Sverige</i>	6
1.3 SAMBANDET MELLAN REVISIONSPLIKT OCH KOMPLEXITET VID ANVÄNDADET AV ISA	7
1.4 PROBLEMFÖRMULERING	8
1.5 SYFTE	9
1.6 DISPOSITION	9
2. VETENSKAPLIG METOD	10
2.1 FORSKNINGSVETENSKAPLIG UTGÅNGSPUNKT.....	10
2.2 FORSKNINGSSTRATEGI.....	11
2.3 FORSKNINGSANSATS	12
2.4 FORSKNINGSMETOD	12
2.5 UTFÖRANDE AV LITTERATURGENOMGÅNG.....	13
3. REVISION OCH REVISIONSPROCESSEN	15
3.1 HISTORIK.....	15
3.2 NUTID	15
3.3 FRAMTID.....	16
3.4 REVISIONSPROCESSENS KOMPONENTDELAR.....	16
3.4.1 <i>Identifierad komplexitet i revisionsprocessen</i>	18
3.4.2 <i>Identifierade liknelser från teori</i>	19
4. TEORI	20
4.1 TEORETISK GRUND FÖR FRIVILLIG REVIDERING	20
4.2 INTRESSENTMODELLEN.....	21
4.2.1 <i>Intressentmodellens kunder</i>	22
4.3 LEGITIMITETSTEORIN	22
4.4 SAMMANFATTNING AV TEORI.....	23
5. EMPIRISK METOD	24
5.1 EMPIRISKT TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	24
5.2 DATAINSAMLINGSMETOD.....	24
5.2.1 <i>Urval av studieobjekt</i>	25
5.2.2 <i>Avgränsningar i förhållande till respondenter</i>	27
5.2.3 <i>Personliga intervjuer</i>	27

5.2.4 Telefonintervjuer	27
5.2.5 Mailintervju.....	28
5.2.6 Urvalsmetod.....	28
5.2.7 Validitet.....	29
5.2.8 Reliabilitet.....	30
5.3 INTERVJUGUIDE.....	30
5.3.1 Regelverk och revisionsplikt.....	31
5.3.2 Förväntningar och effektivitet.....	32
5.3.3 Revisionsprocessen	32
5.3.4 Nordisk standard.....	32
5.3.5 ISA.....	32
5.3.6 Legitimitet för intressenter	32
5.4 INFORMATIONSBEARBETNING	33
5.5 PROBLEMATISERING AV METOD	33
5.6 GENERALISERBARHET	34
5.7 METODKRITIK	34
6. EMPIRI OCH ANALYS	36
6.1 PRESENTATION AV EMPIRI.....	36
6.1.1 Revisionsprocessen	36
6.1.2 Regelverk för revision.....	40
6.1.3 Sammanställning av empiri.....	42
6.2 ANALYS AV EMPIRI	43
6.2.1 Analys av revisionsprocessen	43
6.2.2 Analys av ISA-regelverket.....	46
6.3 ANALYS AV KOMPLEXITET.....	47
6.4 REVIDERING AV MINDRE KOMPLICERADE FÖRETAG UTIFRÅN TEORIerna	49
6.4.1 Legitimitetsteorin och intressentmodellen	49
7. SLUTSATSER OCH DISKUSSION	54
7.1 KOMPLEXITET SOM UPPSTÅR VID REVIDERING AV MINDRE KOMPLICERADE FÖRETAGET.....	54
7.2 STUDIENS BIDRAG.....	56
7.3 STUDIENS BEGRÄNSNINGAR OCH FÖRSLAG PÅ FRAMTIDA FORSKNING	57
LITTERATURFÖRTECKNING	59
BILAGOR	69
BILAGA A. FRÅGOR TILL REVISORER	69
BILAGA B – FRÅGOR TILL FÖRBUNDET	70
BILAGA C - REVISIONSPROCESSEN I 7 STEG.....	71
BILAGA D	72

TABELL D.1 MINDRE KOMPLICERADE FÖRETAG	72
TABELL D.2 GRÄNSVÄRDEN I EU	73
TABELL D.3 TIDSLINJE IAASB	74
TABELL D.4 REVISIONSPROCESSEN	76

Förkortningar

ACCA	The Association of Chartered Certified Accountants
EU	European Union
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
NRF	Nordiska Revisorsförbundet
SASE	Standard for Audits of Small Entities

1. Inledning

Kapitel 1 ger en introduktion av problematisering kring användandet av ISA för vad *the International Audit and Assurance Standards Board* (IAASB) definierar som “mindre komplicerade företag”¹. Kapitlet presenterar även studiens problemformulering, syfte och disposition. Sverige är ett av 128 länder som använder eller har krav på att använda *International Standards on Auditing* (ISA) vilket visar på ett ökat intresse för fortsatt utveckling av ett globalt regelverk som ISA (IAASB, 2018a).

1.1 Bakgrund

I september 2018 lade *International Federation of Accountants* (IFAC), mer specifikt IAASB, fram ett förslag om att starta ett projekt för *Audit of Less Complex Entities*² (hädanefter benämnt mindre komplicerade företag). IAASB tog beslutet att starta ett projekt med syfte att få intressenters syn på de nuvarande problemen med alldeles för komplexa och ingående revisionsstandarder för de mindre komplicerade företagen. Projektet syftar även till att diskutera och debattera hur ISA-standarderna för revidering av mindre komplicerade företag kan bidra till en bättre lösning på de problem som intressenterna står inför (Accountancy Europe, 2018a).

Fenomenets komplexitet kring användandet av ISA vid revidering av ’mindre komplicerade företag’ är inte ett nytt ämne, utan ett ämne som varit känt sedan en tid tillbaka (ACCA, 2018). Den internationella organisationen för auktoriserade revisorer, ACCA, har i sin rapport från november 2018 givit svar till den oro som uppstått på grund av komplicerade standarder för mindre komplicerade företag. ACCA föreslog att ett enklare språk och struktur i ISA-standarderna skulle gynna både myndigheter, allmänheten samt revisorer (ACCA, 2018).

¹ IAASB har förändrat den tidigare definitionen av små företag, till mindre komplicerade företag för de företag som uppfyller följande karaktärsdrag inom sin verksamhet. Ett företag med ett mindre antal individer, där koncentrationen av ägarskap och ledningen innefattar ett fåtal personer. En eller fler av följande: Direkt eller okomplicerade transaktioner, enkel bokföring, en företagsbransch eller ett fåtal produkter inom affärsområdet, få interna kontroller, få nivåer av ledning med ansvar för en bred kontroll eller en mindre personal med ett brett ansvar eller ett större antal arbetsuppgifter. Dessa kvalitativa karaktärsdrag är inte fullständiga eller begränsande endast till mindre komplicerade företag, vilket även innebär att mindre komplicerade företag inte nödvändigtvis inkluderar alla karaktärsdrag (IAASB, 2019a).

² Se http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20190305-IAASB_CAG-Agenda-Item_E.2-Less-Complex-Entities-Draft-Discussion-Paper-Final.pdf.

Utöver att fenomenet har diskuterats i den akademiska litteraturen och av revisorsorganisationer så är det även något som har diskuterats i flera år av IAASB (2019a).

I september 2018 accepterades projektet och trädde i kraft i mars 2019, vilket innebär att det är ett ytterst aktuellt och dynamiskt område (IAASB, 2019a). Projektets fokus är att analysera frågor som rör revidering av mindre komplicerade företag, samt eventuella åtgärder för att hantera detta.

Definitionen av *Less Complex Entities* är viktig i denna uppsats, då ämnet handlar om just revision av mindre komplicerade företag³. *Less Complex Entities* definieras av IAASB som ett företag med en eller ett fåtal individer och att kvalitativa egenskaper påvisas. I Sverige definieras ett mindre företag utifrån tre kriterier⁴. I Europa, och i studiens undersökningsområde Sverige, så diskuteras problemet om ISAs komplexitet fortfarande utifrån företagets storlek och inte hur komplexa egenskaper företaget har (Accountancy Europe, 2018a). Företaget får maximalt ha tre anställda, med en balansomslutning om 150 000 SEK samt en nettoomsättning på 300 000 SEK (se tabell D.1). Om företaget överskrider två av dessa tre kriterier under två år i rad, klassas det inte längre som ett mikroföretag, utan istället som ett litet företag (Europeiska kommissionen, 2019). Detta innebär att företaget inte längre kan undgå revision och besitter istället revisionsplikt (Riksrevisionen, 2017).

IAASBs benämning av mindre komplicerade företag innebär att företagets transaktioner är okomplicerade, med ett enkelt sätt att bevara information. Det ska förekomma få interna kontroller med smala verksamhetsgrenar och med produkter inom ett affärsområde (IAASB, 2018b). Många av egenskaperna för *less complex entities* anses därför vara kvalitativa snarare än relaterade till storlek.

I detta arbete kommer främst ordvalet mindre komplicerade företag att användas för att förtydliga innebörden av de företagstyper som kommer beröras i studien. Det har på senare tid blivit mer relevant att diskutera ISA i förhållande till mindre komplicerade företag då revisorer upplever komplexitet vid revidering av denna typ av bolag. Därför görs det ingen direkt skillnad mellan fåmansföretag och mindre komplicerade företag när IAASB diskuterar den fortsatta utvecklingen av ISA och eventuella förenklingar.

³ Då detta är ett väsentligt koncept kommer det att vidare diskuteras i kommande kapitel.

⁴ Prop. 2009/10:204

IAASBs projekt kring revision av *less complex entities* är ett globalt projekt⁵. Det är dock relevant att förtydliga att organisationer i Norden de senaste fyra åren har haft en mer lokal diskussion om förenkling av de internationella revisionsstandarderna (Balans, 2018). Med utgångspunkt i komplexiteten för revisorn i revisionsprocessens olika steg har IFAC under de senaste åren haft olika projekt med fokus på att utveckla ett mindre komplext system av standarder för mindre komplicerade företag, som fortfarande väljer att bli reviderade. Som exempel har IFAC arbetat med att om ISA går att applicera och 'skala ner' (*scalability*)⁶ till varje storlek av företag. De revisorer som reviderar småföretag står inför ökade mängder krav och dokumentation (Accountancy Europe, 2018b). Samtidigt har revisorerna naturligtvis krav på att utföra revisionen i enlighet med ISA och lokala lagkrav. Men eftersom de mindre komplicerade företagen inte besitter revisionsplikt, kan företagen välja att genomgå en granskning av deras historiska finansiella information utifrån ISAE 3000 (IFAC, 2010). Samtidigt ger inte en granskning samma tillit och legitimitet som en revision av aktörerna, vilket bidrar till att mindre komplicerade företag väljer en revision snarare än en granskning (Accountancy Europe, 2018b).

Resultatet av dessa diskussioner kring komplexiteten och innebörden med att använda ISA för mindre komplicerade företag, har medfört att vi i Norden genom det Nordiska Revisorsförbundet (NRF) och i samarbete med svenska Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) producerat utkastet *Standard for Audits of Small Entities (SASE)*⁷ (FAR, 2018b). SASE har dock förblivit i utkastform sedan den utgavs och har inte kunnat etableras som en revisionsstandard för de mindre komplicerade företagen. Det är trots detta intressant att bemärka att det nordiska utkastet fått positiv respons och medhåll från andra länder, såsom Storbritannien (IFAC, 2015).

Fastän SASE ännu inte etablerats som en revisionsstandard, har utkastet inkluderats i debatten på den globala nivån. Detta resulterade i att IAASB, under sin internationella konferens, diskuterade hur utvecklingen av en anpassad revisionsstandard för mindre komplicerade företag skulle utformas och om det skulle vara möjligt. IAASB diskuterade även möjligheten att utveckla en standard i likhet med SASE, och om den i så fall kommer att kunna bidra med

⁵ Se https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/181114_Audit-exemption-thresholds-in-Europe_2018_survey-update_3.pdf.

⁶ Vi kommer beröra IAASBs projekt om scalability i kommande delkapitel.

⁷ Notera att SASEs 'samrådsprocess' släpptes för samråd av de offentliga revisionsinstituten i Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge.

samma säkerhet som ISA har idag (IAASB, 2018a). Denna utveckling är driven av frågan kring omfattande komplexitet vid användandet av ISA när mindre komplicerade företag revideras.

Detta öppnar upp för en intressant diskussion kring vad revisorn kan uppleva som komplext vid användandet av ISA vid revidering av mindre komplicerade företag.

1.2 Problematisering

Den svenska regleringen av revision har genom åren ständigt påverkats av både internationell utveckling samt ökade krav som kan härledas till EU. Kraven från EU är i sin tur baserade på internationella standarder som konstant utvecklas och förändras (Carrington, 2014). Olika rekommendationer och krav ges ständigt ut av EU och den svenska regleringen förväntas anpassa sig efter dessa direktiv och vidta åtgärder. När FAR blev medlem i *International Federation of Accountants* (IFAC) innebar detta att alla IFACs regleringar blev implementerade av FAR, och en av de mest vanliga etableringarna var ISA (Diamant, Holm & Strömberg, 2006). Det åttonde direktivet infördes i EU⁸ av ISA för att reglera revisionen i Europa vilket skulle medföra att EU blev självständigt från den amerikanska lagregleringen gällande revision (Humphrey, Kausar, Loft & Woods, 2011).

I takt med att användandet av ISA har spridit sig, samt att ISA har blivit mer komplext under de senaste 15 åren när det gäller revidering av små företag så har diskussionerna kring komplexiteten i revisionsprocessen ökat (IAASB, 2019a). Utvecklingen och problematiseringen av revision av mindre komplicerade företag kan förklaras på tre regleringsnivåer; globalt, regionalt och lokalt. Dessa nivåer är sammanknutna genom ISA. I Sverige har en revisor krav att följa internationella revisionsstandarder (ISA) för att uppfylla kravet på god revisionsred. Detta krav uppstod i samband med EU:s åttonde direktiv.

1.2.1 Globalt

IFAC etablerades 1977 för att främja utveckling och tillväxt för yrket revision. IAASB grundades 1978, under namnet IPAC som ett av fyra utskott för att utveckla allmänna riktlinjer och principer. Med framgången som IFAC haft sedan etableringen, omarbetades IPACs riktlinjer för att bättre representera IFAC:s skapande av internationella standarder. År 1991 beslutades därför att IPAC skulle ändra namn till *International Standards on Auditing* (ISA) med argumentation för att ordet 'standard' representerar arbetet som IFAC utför.

⁸ Se 2006/43/EU <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>.

Det ansågs även att beslutet skulle förbättra uppfattningen om revisionsdokumentation och användningen av dem (IFAC, 2007).

De standarder som en revisor i Sverige måste följa är ISA, vilka ges ut av *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). ISA är därför inte endast vägledning för revisorerna, utan även en uppsättning regler som tydliggör hur finansiell revision och finansiell information ska behandlas samt utföras (Carrington, 2014). I enlighet med det åttonde direktivet har EU infört ISA som standardregelverk vid revidering av företag för revisorer i Europa att följa⁹.

2001 gick det amerikanska företaget Enron i konkurs, vilket ledde till att även Arthur Andersens revisionsbyrå gick i konkurs som varit ansvarig för Enrons revision. En enorm förtroendekris skapades bland klienterna och för att vinna tillbaka förtroendet skapades SOX, *Sarbanes-Oxley Act*. De amerikanska skandalerna ledde till oro även i Europa, som kom med sin egna motsvarighet till SOX men med namnet Parmalat (Dewing & Russell, 2004). För att förhindra ytterligare skandaler, utvecklades ISA-regelverket till att bli mer komplext genom införandet av kompletterande standarder så som ISA 315. Denna standard syftar till att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö (FAR, 2019b).

Då problematik uppstod med komplexa och svårförståeliga standarder, skapades *the Clarity Project*¹⁰, vars huvudsakliga syfte var att förtydliga och förenkla standarderna för användarna (IAASB, 2019b). Efter *Clarity* projektet kom *Scalability and Proportionality*¹¹ projektet, med syfte att försäkra en konsekvent förståelse och utformning av skalbarhet och proportionalitet i regelverket (IAASB, 2017). Trots genomförandet av både *Clarity* projektet och *Scalability and Proportionality* projektet, kvarstår komplexitetsfaktorn med internationella standarder för små bolag. I samband med detta har forskare studerat korrelationen mellan granskning och revision för frivilliga företag, vilket berörts i tidigare i kapitlet.

1.2.2 Regionalt

EU fortsatte att ändra lagregleringen i takt med kapitalmarknadens globalisering och det åttonde direktivet kom 2006 för reglering av revision i Europa (Humphrey m.fl., 2011). På grund av

⁹ Se 2013/34/EU <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

¹⁰ Se <https://www.ifac.org/publications-resources/iaasb-clarity-project-update>

¹¹ Se https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20170313-IAASB_Agenda_Item_7-A_SMPSME-Scalability-Final.pdf

Sveriges medlemskap i EU blev lagar och regler om revision tvungna att ändras och anpassas efter EU:s direktiv (Öhman & Wallerstedt, 2012).

EU-kommissionen skapade det åttonde direktivet för att säkerställa informationen i de finansiella rapporterna och med fokus på offentlig tillsyn (2006/43/EG). Skapandet låg till grund för att EU skulle ha egna regler och direktiv istället för att utgå från de nationella standarderna (Gornik-Tomaszewski & Tobin, 2005). Direktivet skapades för att harmonisera revision inom EU, och innefattade lagstadgad granskning av bolaget samt verifiering av revisionsberättelsen i enlighet med boksluten (Gornik-Tomaszewski & Tobin, 2005). I enlighet med det åttonde direktivet¹², infördes ISA för revision för EU-länderna att följa.

Parallellt med förtydligandet av komplexa standarder har även sänkta gränsvärden för revision inom EU införts (se tabell D.2) (Accountancy Europe, 2019). I Sverige har vi i relation till andra europeiska länder väldigt låga gränsvärden, vilket innebär att en större andel företag ingår under revisionskravet. Detta har i sin tur bidragit till forskningen kring varför företag, som inte har revisionskrav frivilligt väljer att revideras istället för en granskning och hur detta påverkar revisionskvalitén (Accountancy Europe, 2019).

1.2.3 Lokalt i Sverige

ISA är en revisionsstandard, inte en lag om revision. Detta innebär att om ISA skulle hamna i tvist med svensk revisionslag, så är det alltid den svenska lagen som gäller före revisionsstandarden (Carrington, 2014). Dock ligger fortfarande ansvaret på revisorn att göra sitt yttersta att följa dessa standarder för att uppnå god revisionsred (Revisorsinspektion, 2019). I och med att samhället, kunskaper och åsikter förändras, är standarderna ytterst dynamiska som regelbundet utvecklas.

Det finns ett hjälpmedel i form av en handbok, utgiven av FAR 2012, som belyser hur en revisor enligt ISA ska revidera mindre bolag. Trots handboken med direktiv och bestämmelser kring hur mindre komplicerade företag ska revideras enligt ISA, tycks inte detta ha varit tillräckligt för de revisorer och företag som använt sig av detta (FAR, 2018c).

Utkastet av den nordiska standarden har fått namnet SASE vilket står för *Standard for Audits of small entities*, vilket Norge och Finland är positiva till, medan Sveriges Revisorsnämnd inte

¹² Se 2006/43/EU <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>.

är lika förtjust (Accountancy Europe, 2018a). Det brittiska organet för auktoriserade revisorer, ICAS, uttryckte i sitt svar till NRFs utkast med standarder för mindre komplicerade företag att de uppfattade den nordiska standarden som en positiv utveckling och innovation inom revisionsbranschen. Däremot betonas en oro för det ansvar som läggs på revisorns professionella bedömning. Tillämpningen av NRFs föreslagna standarder kräver att det finns tillräckligt med kunskap, förståelse och förtrogenhet med revisionsprinciper och metodik inom revisionsteamet. ICAS anser därför att komplexiteten ökar i form av mer ansvar på revisorn och genom diverse väsentlighetskrav (ICAS, 2015).

1.3 Sambandet mellan revisionsplikt och komplexitet vid användandet av ISA

Uppkomsten och problematiseringen av komplexitet vid revidering av mindre komplicerade företag utifrån ISA, är till viss del driven av att många mindre företag väljer att bli reviderade istället för att genomgå en granskning (Accountancy Europe, 2018a).

Det finns en omfattande akademisk litteratur som analyserar och förklarar varför företag frivilligt väljer revision, vilket kan bero på att det inom EU endast införts revisionsplikt för företagen som överskrider de regionala gränsvärdena som definierar små företag (Accountancy Europe, 2019). 1978 infördes det fjärde bolagsdirektivet (78/660/EEG) och är det direktiv som innefattar revisionsskyldighet i enlighet med artikel 51. Denna artikel ger även medlemsländerna möjlighet att utesluta små företag från att genomgå revision (78/660/EEG artikel 51;11.1).

ISAs implementering för att skapa legitimitet och förtroende på 2000-talet har lett till att revision blivit dyrare och att det inte finns specifika lagar och regler för revidering av mindre komplicerade företag¹³. Men, det finns forskare som menar på att fördelarna med enhetliga metoder för revision är större än nackdelarna. Eftersom kapital- och affärsmarknaderna blir allt mer globala skulle investerare och klienter gynnas av harmonisering av revisionsstandarder (Smith, Sagafi-Nejad & Wang, 2008).

I takt med att ISA blev en global norm för revision, kom EU 2008 med ett delbetänkande om "Avskaffandet av revisionsplikten för små företag" (SOU 2008:32). I november 2010 gick förslaget igenom och undantag av revisionsplikt för mindre företag infördes. Detta undantag

¹³ Vi kommer vidare att förklara ISAs utvecklingsprocess i kapitel 3

har skapat grund för en mängd studier som har fortsatt undersöka utvecklingen av revision på mindre företag i olika länder.

Som exempel, så hävdar Collis (2008) i sin undersökning som gjorts på små och medelstora bolag i Storbritannien, att företag som blivit befriade från revisionskravet, men som frivilligt tagit beslutet att ha en revisor, till huvudsaklig del gjort det för att bibehålla strukturen från tidigare år. Närmare 44% av företagen som medverkade i undersökningen hävdade att det var en positiv korrelation mellan valet av att ha revisor och kraven från aktieägarna (Collis, 2008). I undersökningen framgick det att en av de mer vanliga orsakerna till att företagen väljer att ha revisor är fördelarna med en revision, men även för att företagen låg nära gränsvärdena. Det innebär att en revisor kan få uppdrag att revidera mindre komplicerade företag som ligger nära gränsvärdena för revisionsplikt, eller ett småföretag vars verksamhet är väsentligt mindre. Vi kan konstatera att många revisorer idag använder ISA på företag som är mindre komplicerade och det är här vi introducerar forskningsproblemet och syftet med forskningen. Samtidigt som andra möjligheter finns för mindre företag, såsom granskning, har studier visat att dessa bidrar till mindre legitimitet och lägre kvalitet (Ström & Strand, 2012). Detta sker då en granskning, som inte tar hänsyn till den inre kontrollen eller till motverkandet av bedrägeri och penningtvätt, inte anses lika trovärdig och legitim som en klassisk revision i samhället (Ström & Strand, 2012).

Fast det är en alternativ lösning kvarstår problematiken med komplexa standarder eftersom en granskning inte uppfyller aktörernas förväntningar på företagen (Eriksson & Öberg, 2016). En viktig uppgift för IFAC blir därför att komma fram till nya förslag och lösningar på ett problem, som samtidigt inte experimenterar med revisionskvalitet eller företagets kredibilitet. Näsström & Skoting (2012) har i sin studie om innebörden av revisionskvalitet uttryckt att revisionskvalitet är ett samspel av ett flertal komponenter. Revisorns erfarenheter och följandet av rådande normer och lagar är kritiska aspekter som bidrar till kvalitet i revisionen. Om ISA-standarderna skulle förändras drastiskt, skulle det möjligen avspeglas i revisionskvaliteten, vilket även kommer påverka aktörerna och deras uppfattning av den utförda revisionen.

1.4 Problemformulering

Vilka svårigheter identifierar revisorn vid revidering av mindre komplicerade företag i Sverige utifrån ISA?

1.5 Syfte

Syftet är att undersöka om det existerar en komplexitet i revisionsprocessen vid revidering av mindre komplicerade företag i Sverige enligt ISA.

1.6 Disposition

I studiens första kapitel kommer studiens bakgrund, syfte och problemformulering samt en diskussion kring valt forskningsproblem att introduceras. Val av vetenskaplig metod presenteras i kapitel två samt forskningsmetod och litteraturgenomgång. I kapitel tre redogörs för revisionen och revisionsprocessen, samt utvecklingen från dåtid till nutid. Studien kommer även i detta kapitel att djupgående gå igenom revisionsprocessens olika moment och undersöka eventuell komplexitet funnen i processen samt finna liknelser med valda teorier. I kapitel fyra presenteras studiens valda teorier och varför revisorer väljer att bli reviderade. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av teorierna. I kapitel fem presenteras tillvägagångssättet vid datainsamling och eventuell metodproblematik som uppstått. I detta kapitel nämns även den kritik och de svagheter som uppstått på grund av den valda metoden. I kapitel sex presenteras empiri följt av en djupgående analys utifrån de valda teorierna och komplexiteten som upplevs i revisionsprocessen vid revidering av mindre komplicerade företag. Teorierna kopplas samman med revisionsprocessens moment och den insamlade empirin. Kapitlet avslutas med att analysera varför mindre komplicerade företag väljer att bli reviderade trots att krav ej föreligger. I det avslutande kapitlet, kapitel sju, presenteras studiens slutsatser och diskussion. I detta kapitel kommer även studiens begränsningar att presenteras samt studiens bidrag. Slutligen kommer studien att redogöra för förslag på framtida forskning. Denna studie förespråkar att en fortsatt forskning bör göras på mindre komplicerade företags möjligheter att bli reviderade.

2. Vetenskaplig metod

Detta kapitel består av uppsatsens vetenskapliga metod som ligger till grund för denna forskning. Studien är baserad på en abduktiv ansats som sedan mynnar ut i användandet av kvalitativ metod, för att besvara syftet om det existerar en komplexitet för revisorer vid revidering av mindre komplicerade företag utifrån ISA.

2.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt

Hermeneutiken och positivismen är två av de populäraste idealen som har ett polärt och åtskilt betraktelsesätt på forskning och hur den torde skildras (Andersson, 2014). Studien fokuserar på att undersöka om revisorer upplever komplexitet vid revidering av mindre komplicerade företag och vi har därför valt att utgå från det hermeneutiska perspektivet. Hermeneutiken tillämpades eftersom perspektivets tillvägagångssätt fokuserade på att utgå ifrån det subjektiva synsättet istället för det objektiva. Vid forskning som berör människors upplevelser och dess relevans för studien är hermeneutikens forskningsperspektiv av hög relevans (Andersson, 2014). Som ovan nämnt är positivismen hermeneutikens motsats och fokuserar på det objektiva synsättet istället för det subjektiva. Posivismen utesluter känslor, upplevelser och tolkningar och fokuserar på det kvantitativt mätbara (Andersson, 2014).

Hermeneutik beskrivs ofta som forskarens sätt att förstå, tolka och med detta tillvägagångssätt sträva efter att förmedla upplevelser, tankar och åsikter. Eftersom studiens syfte är att undersöka uppfattningen om komplexiteten med ISA vid revidering av små företag, är hermeneutiken ett metodval som låter oss studera revisorers erfarenheter och uppfattningar om detta regelverk. Respondenterna har fått välja hur och vad de ska svara på, men självklart med en motivering för att kunna analysera det empiriska materialet på ett så effektivt sätt som möjligt.

Hermeneutiken kan delas in i tre delområden, med inriktning på den existentiella hermeneutiken, misstankens hermeneutik eller den allmänna tolkningsläran (Westlund, 2009). Första delområdet är den existentiella hermeneutiken vilket inriktar sig på att förstå och tolka respondenten bakom utsagorna, och tolkas ofta som den mest psykologiskt inriktade forskningen.

Andra delområdet är misstankens hermeneutik vilket främst handlar om att förstå fenomenet som undersöks. I vårt fall innebär detta komplexiteten som uppstår vid användandet av ISA på de mindre komplicerade företagen.

Slutligen finns den allmänna tolkning som är den mest flexibla och ger forskaren möjligheten att oavsett empiriskt datamaterial kunna bilda sig en förståelse. Denna tolkning möjliggör för forskaren att ställa uttalanden emot varandra för att avgöra om de stämmer överens eller ej, och på så sätt bilda sig en uppfattning om materialet (Westlund, 2009).

Hermeneutiken fungerar bäst tillsammans med den kvalitativa datainsamlingsmetoden, vilket är en av anledningarna till varför studien utgick från denna metod. Inom hermeneutiken jämförs delarna med helheten för att göra en så nyanserad och riklig forskning som möjligt. Det är därför viktigt att trots hermeneutikens fokus på det kvalitativa även ha en god kvantitativ bakgrund för att kunna bestyrka utsagor och stärka validiteten i forskningen. Fördelen med ett hermeneutiskt metodval är valmöjligheterna när det gäller forskning, tolkning och analys. En viktig aspekt inom hermeneutiken är att vara påläst och förstå sitt ämne, annars riskerar tolkningsprocessen bli problematisk, då respondenterna ofta har olika åsikter och fördomar. Då studien grundas på en abduktiv ansats och hermeneutiken bygger på jämförelser mellan det empiriska materialet och tidigare litteratur och forskning, samverkar detta bra med studiens ansats (Westlund, 2009).

Utifrån de två ovan nämnda forskningsperspektiven inriktades studien mot det hermeneutiska perspektivet. Studien hade därför en subjektiv utgångspunkt istället för ett objektiva synsätt som positivismen förespråkar (Andersson, 2014).

2.2 Forskningsstrategi

Studiens fokus är att förstå och analysera komplexiteten för revisorer vid revidering av mindre komplicerade företag. Studien anses i viss mån vara explorativ och med fokus på just komplexitet (Denscombe, 2016). Detta då studien berör ett område som tidigare litteratur endast undantagsvis behandlat.

Explorativ forskning används för att undersöka och utforska ny kunskap när fenomenet är relativt okänt (Denscombe, 2016). Det blir genom explorativ forskning möjligt att uppnå förståelse av vår insamlade empiri samt dess kännetecken och samband (Alvesson & Skoldberg, 2016). Eftersom forskningsområdet är relativt utforskat och studiens syfte är att skapa en insikt och lärdom kring vårt ämnesområde, är en explorativ forskningsstrategi ytterst relevant.

2.3 Forskningsansats

Vetenskaplig metod beskrivs i vardagligt tal som innebörden av att diskutera vetenskaplig aktivitet och är i grunden författarens sätt att observera samt beskriva hur författaren ska gå tillväga vid utförandet av observationen. Observationerna ska redovisas på ett sätt som gör det möjligt för reproducering av vetenskapen. Skillnaden i hur observationerna ska genomföras kan delas in i två metodkategorier, deduktiv- och induktiv metod (Alvehus, 2013).

Vid deduktiv metod undersöks fenomenet med hjälp av tidigare kunskaper och redan etablerade teorier. Vid induktiv metod grundar forskaren studien på det insamlade materialet från genomförda observationer. Vid kvalitativ forskning är forskaren oftast både deduktiv och induktiv under processens gång. Föreliggande studie har utgått från den abduktiva ansatsen, vilket är en kombination av deduktiv och induktiv metod. Utifrån den abduktiva metoden fanns möjlighet att tillsammans med etablerade teorier och tidigare forskning kunna kombinera detta med studiens empiriska data vid besvarandet av frågeställningen (Ahrne & Svensson, 2015).

Studiens abduktiva ansats bygger både på empiriskt material från tidigare studier och redan etablerade teorier. Samtidigt utförde studien egen empirisk forskning och den insamlade data jämfördes och applicerades på dessa teorier. Begreppen söktes utefter empiri, och studien var därför empiristyrd. Studien har även en deduktiv synvinkel då flera etablerade teorier användes för att besvara forskningshypotesen (Ahrne & Svensson, 2015).

2.4 Forskningsmetod

Studiens valda forskningsmetod är den kvalitativa metoden där syftet är en ingående förståelse och vetande inom det valda forskningsområdet (Ahrne & Svensson, 2015). Studien har fokus på att undersöka om det existerar en komplexitet för revisorer vid revidering av mindre komplicerade företag. Eftersom studien undersöker revisorers upplevelser vid revidering av mindre komplicerade företag så hade en kvantitativ metod inte kunnat besvara studiens syfte lika ingående som en kvalitativ metod ger möjlighet till. För att ingående förstå de komplexa situationer och moment som revisorn ställs inför är en kvalitativ metod det självklara valet, då vi i vår forskarroll vill kunna anpassa forskningsutformningen i relation till vad som pågår på forskningsfältet (Ahrne & Svensson, 2015). För att besvara studiens syfte har det genomförts intervjuer med flertalet revisorer från skilda byråer i Sverige, och studien introducerar vidare i kapitel 5 kvalitativa data samt tillvägagångssätt och eventuella begränsningar.

2.5 Utförande av litteraturgenomgång

Vid genomförandet av studien samlades en mängd litteratur in som analyserades. Studien tog även del av utredningar, lagar och standarder samt organisationers hemsidor. Vi som forskare följde löpande uppdateringar av de pågående projekten på IAASBs hemsida, vilka låg till grund för en viktig del av studiens arbetsprocess.

På IAASBs hemsida tog vi kontinuerligt del av uppdateringar, nyheter, utkast samt rapporter som publicerats. Studien sökte även litteratur i Business Source Premier (BSP), Science Direct, Google Scholar, och mer överordnat från diverse hemsidor med vetenskapliga artiklar. För att utöka studiens sökning tog vi även del av både publicerade dokument samt utkast inom ämnet. Detta beslut togs för att öka förståelsen för den information som legat till grund för den utveckling som IAASB står inför. För att på ett effektivt sätt kunna undersöka de dokument som funnits, har litteraturstudien utvärderat dessa i relation till den forskning som utförts (Hart, 1998). Dokumenten, utkasterna och nyheterna som studien ansett relevanta inom ämnesområdet, har legat till grund för forskningen.

Studiens sökningar utformades runt nyckelord såsom, revisionsprocessen, ISA, SASE och revisionsplikt. Fokus har även legat på att söka efter 'komplexitet i revisionsprocessen' och de artiklar som bedömdes relevanta har studerats grundligt. I studien utformades även en litteraturöversikt med den litteratur som hade relevans i ämnesområdet (Gordon & Porter, 2009). Den övervägande litteraturen som visade sig vara relevant för studiens ämnesfält berörde ISA, revisionsplikten och frivillig revision. Många av dessa studier (Collis, 2003; Johansson & Sjögren, 2013) har använt sig av ett intressentperspektiv och legitimitetsperspektiv för att förklara frivillig revision. Studiens slutsats av litteraturanalysen konstaterar att det saknas etablerade studier som specifikt berör ämnesområdet d.v.s. att identifiera komplexiteten i revisionsprocessen eller ISA-regleringens påverkan på revidering av mindre komplicerade företag.

Gordon & Porter (2009) nämnde i sin litteraturstudie att som forskare kan studier fokusera på framtida aspekter inom revisionsyrket. Lev and Zarowin (1999) konstaterade i sin studie om avkastning på börsmarknaden, att bokslutsinformation blivit mindre viktigt för investerare. Detta indikerade på ett resultat som har betydelse för yrket revision och dess framtid. Föreliggande studie, likt Lev och Zarowin (2009), fokuserade på ett ämnesområde vars aktuella projekt och möjliga förändringar kunde komma att ha betydelsefull påverkan på revisionsyrket. Däremot var vårt valda ämnesområde ett aktuellt och föränderligt område, inte tidigare utforskat och där framtiden för revisionsyrket är ovisst.

Vi delade upp litteraturanalysen i tre delar för att enklare skapa en förståelse för genomgången av analysen på ett strukturerat och enkelt sätt. Första delen av litteraturanalysen berör historik, andra delen berör nutid samt tredje och sista delen belyser framtidsaspekten. Tidsramen följde historiken bakom skapandet av ISA, nutidens användning av ISA som standardregelverk och framtida regleringar med fokus på Sverige. Eftersom revision enligt ISA kan upplevas komplext och idag används globalt, är det viktigt att beröra denna tidsram i förhållande till uppsatsens syfte.

3. Revision och Revisionsprocessen

I detta kapitel kommer vi att introducera och fördjupa oss inom begreppen revision och revisionsprocessen. Vi kommer belysa de olika stegen i processen samt komplexitet som kan uppstå vid revidering utifrån revisionsprocessen med ISA som regelverk.

3.1 Historik

Den ekonomiska information som företagen skapar och gör offentlig är viktig för både dagens samhälle och näringsliv i ett flertal aspekter. Det är av yttersta vikt att informationen går att lita på och är relevant till vad som faktiskt skett under årets gång (Carrington, 2014). Dock är revisorns roll och revision som process något som ständigt utvecklas, i takt med samhällets framfart. En ständig diskussion i fokus är revisorns oberoende i förhållande till sina klienter och den utförda revisionen. Kravet på oberoende och de förväntningar som klienterna har på revisorn, är något som både formats av samhällsförväntningar likväl genom lag. Ett relativt nytt krav för revisorerna är att förhålla sig till i nutid är kravet på moral, som innebär ett större ansvarstagande i näringslivet. Detta krav har uppkommit efter nutidens stora skandaler där revisorn inte uppfyllt sina skyldigheter och krav på självständighet och öppenhet i revisionen. Det har därför tydligt angivits nya krav och villkor i lagen för att förtydliga och ge berörda parter en bättre inblick i revisionen och dess förväntningar (Carrington, 2014).

3.2 Nutid

IAASB grundades 1978 och var tidigare känt som IAPC, *International Audit Practices Committee*. År 1991 omarbetades IAPCs riktlinjer gällande revision och blev standarderna som vi idag känner till som ISA. IAPC rekonstruerades 2002 och blev då officiellt IAASB. IAASB fungerar som ett oberoende standardiserat organ som arbetar med att fastställa internationella kvaliteter för standarder, granskning och kontroll inom revision. IAASB arbetar mycket med att förbättra kvaliteten på utförd revision och genomförde 2004 ett projekt för att kvalitetssäkra och förbättra existerande ISA, samt att förbättra tydligheten för att minska eventuella gap (IAASB, 2019).

IAASB har sedan januari 2017 arbetat aktivt med att förstå kärnproblematiken med revision på småföretag och mindre komplicerade företag. Detta har sin grund i intressenternas syn på utmaningar och problem som standardregleringen, idag medför i revisionen. Förutom att skala ner de grundläggande standarderna i ISA, har IAASB även insett att det kan behövas mer arbete att förstå problematiken som de mindre komplicerade företagen upplever (IAASB, 2018c). Vi

har sammanfattat IAASBs genomförda arbete mer specifikt för att förtydliga deras arbete med mindre komplicerade företag (se tabell D.3).

3.3 Framtid

Nordiska FAR har utvecklat *Standard for Audits of Small Entities* (SASE) som en eventuell motsvarighet till ISA (NRF, 2015). SASE har redan etablerats av några nordiska länder, men då Sverige ännu inte accepterat SASE, anser vi att det är en framtidsaspekt. Hur Sverige kommer att förhålla sig till detta är oklart, då det finns många som känner att den nuvarande ISA regleringen är alltför komplex och att en enklare granskning av små företag borde införas.

Domstolarna skiljer sig globalt åt, gällande kraven och villkoren på obligatorisk revision där åtgärder provas kontinuerligt. Även om det inte föreligger lagkrav på revidering bland små och medelstora företag, finns det fortfarande företag som väljer eller tvingas att ha en revisor av andra skäl än lagstadgade krav. Detta trots den pågående debatten om kostnaden för att anlita en revisor. Idag använder 128 jurisdiktioner ISA som standardregelverk vilket tyder på att ISA blir mer och mer globalt. Då ISA fortsätter att användas och globaliseras är det viktigt att IAASB fortsätter att upprätthålla kvalitet och standarder samt uppfylla de förväntningar som intressenterna har (IAASB, 2018c)

3.4 Revisionsprocessens komponentdelar

Fas 1

Steg 1: Acceptera klienten och fastställ kontrakt

Steg 2: Förberedelser av planering

Steg 3: Fastställ väsentliga fel och risker

Steg 4: Planera utförandet av revisionen

Fas 2

Steg 5: Överväga och granska den interna kontrollen

Fas 3

Steg 6: Revisionens affärsprocess och relaterade konton

Steg 7: Slutföra revision, utvärdera resultatet och utfärda en revisionsberättelse

Revisionsprocessen beskrivs i vardagligt tal som revisorns planering, granskning och rapportering vid en revision. Det finns många olika beskrivningar och definitioner, och den enklaste och förkortade revisionsprocessen berör endast dessa tre faser (se bilaga C). Den första fasen i den förenklade revisionsprocessen är planering, vilket innebär att revisionen ska vara väl genomarbetad, ha en förberedande informationsinsamling samt goda kunskaper om verksamheten och dess konkurrenter (Gray, Manson & Crawford, 2015). Under planeringsfasen ska revisorn genomföra en granskning där företagets risker och väsentligheter uppmärksammas, samt ge revisorn en djupare kunskap om verksamheten som ska revideras (FARs revisionsbok, 2002). Detta steg i revisionsprocessen utgår vanligtvis från ISA 315 och definieras som steget där risker och väsentlighet ska identifieras och bedömas (IFAC, 2009).

Fas två innefattar granskningen, vars syfte är att i en granskningsplan beskriva de tillvägagångssätt som ska användas, vilka områden som granskningen ska innefatta samt omfattningen på revisionen. En väl genomförd planering gör granskningen effektivare och enklare för revisorn. Målet under granskningsprocessen är att få fram revisionsbevis och stöd för minskad kontrollrisk samt införskaffa information om finansiella värden (Gray, Manson & Crawford, 2015). Revisorn väljer de granskningsmetoder och granskningsåtgärder som ger bäst underlag för den sista fasen i revisionsprocessen, d.v.s. rapportering.

Rapportering är även känt som revisionsberättelsen, vilket är den dokumentation revisorn utför för att bestyrka att årsredovisningen upprättats på ett korrekt sätt, att de interna kontrollerna stämmer överens, upptäcka eventuella fel samt ge förslag till förbättring (Gudmundsson, Lif & Regebro, 2004). Viktigt i detta steg är att fastställa ifall revisionsbevisen är tillräckliga, att riskerna är väsentliga och att dessa ligger på en godkänd nivå i företaget. Revisorn kan även genomföra en granskning av årsredovisningar och det finns många olika anledningar till att ett företag väljer att bli granskade. En granskning är inte detsamma som en fullständig revision utan kan vara en granskning av specifika konton eller som nämnts tidigare, en översiktlig granskning i form av årsredovisning. Ifall revisorn utför en granskning är det vanligast att revisorn förhåller sig till ISRE 2400 eller ISRE 2410 (FAR, 2019c).

Enligt FAR (2006) är syftet med revisionen att utföra trovärdig revision oberoende storlek på företaget och menar att all revision ska utföras på samma sätt, enligt ISA 200 (FAR, 2019a). En av de stora anledningarna till att ISA fortfarande följs vid revidering av mindre bolag är den

trovärdighet och legitimitet som skapas. Mindre företag som har val och möjlighet att inte revideras och endast genomgå en granskning, tappar då också mycket förtroende och trovärdighet. ISA 315 är de revisionsstandarder som implementerar väsentlighet och risk, och övergången från svenska RS till ISA har visats sig vara mer omfattande och detaljerad (Herolf & Hjalmarsson, 2009). Men med ökad omfattning och noggrann bedömning kommer även de små företagen att kräva enormt mycket tid och arbete. Snarare än att göra stickprov och en bedömning, hävdar revisorer att standarderna innebär en stor mängd dokumentation och checklistor, vilket inte alltid krävs för de mindre bolagen. Detta gör att revideringen kretsar kring att uppfylla krav och måsten som är mer omfattande än vad som anses nödvändigt (Accountancy Europe, 2019a).

3.4.1 Identifierad komplexitet i revisionsprocessen

Som tidigare beskrivits har IAASB definierat mer komplicerade företag, som företag med bland annat flertalet interna kontroller, flera produktionsgrenar och komplicerade transaktioner (IAASB, 2019a). Vi har sökt i den akademiska litteraturen för att undersöka om och hur begreppet komplexitet i revisionsprocessen har behandlats. Här fann vi Hulthin och Krisandersson (2012) som menar att revisionsprocessen kan anses som problematisk av flera aspekter. Svårigheter på grund av inkorrekt information och dysfunktionella interna kontroller kan påverka processerna och i slutändan bestämma kvalitén på den finansiella informationen (Barlev & Haddad, 2004). De två huvudsakliga orsakerna som orsakar svårigheter i revisionsprocessen kan därför delas in i omdöme och beslutsfattande. Hulthin och Krisandersson (2012) nämner även att nivån av komplexitet beror på vad som granskas och i vilken omfattning det granskas. Revisorns bedömning och avgörande om huruvida kundens uppfattningar stämmer eller ej, samt framtidsuppskattningar identifieras som uppgifter som ökar komplexiteten och svårigheterna i revisionsprocessen (Copeland, 2005). Det är i dessa steg i revisionsprocessen, som skillnaderna i revisorns bedömning och beslutsfattande är mest uppenbara. Hulthin och Krisandersson (2012) beskriver på så sätt komplexiteten i revisionsprocessen som upplevda svårigheter och problematiska aspekter uttryckta av revisorerna. IAASB som arbetar aktivt med den upplevda komplexiteten i ISA-standarderna, har däremot inte definierat komplexitet. Vi väljer i denna studie att definiera komplexitet utifrån de svårigheter och de problematiska aspekter som revisorerna upplever vid revidering av mindre komplicerade företag.

3.4.2 Identifierade liknelser från teori

För att förstå fenomenet och besvara syftet har vi grundat våra antaganden på etablerade teorier och liknelser från tidigare forskning. Vi ska utifrån ISA-regleringen försöka finna var komplexiteten ligger i revisionsprocessen för revisorerna. För att ytterligare knyta an till teorier har vi valt att använda oss av intressentmodellen och legitimitetsteorin. Phillips (2003) menar att en stark koppling mellan intressentmodellen och legitimitetsteorin kan fastställas på grund av att företagen söker legitimitet från intressenterna. Tidigare studier som berört komplexitet som utgångspunkt har använt liknande tillvägagångssätt som vi valt att utgå från.

4. Teori

I detta kapitel redogörs för de teorier som tillämpats i vår undersökning. Kapitlet börjar med en genomgång av de huvudsakliga teorier som vi använder för att förstå samt tolka komplexiteten i förhållande till revidering av de mindre komplicerade företagen. Därefter följer en genomgång av dessa teorier för att förstå varför mindre komplicerade företag väljer att bli reviderade, trots att krav ej föreligger.

4.1 Teoretisk grund för frivillig revidering

Det finns olika teorier som kan ligga till grund för att förklara varför företag väljer att bli reviderade trots att det inte föreligger krav. Studiens problematisering och litteraturanlys ligger till grund för härledningen av rapportens teoretiska ramverk. I denna studie har vi valt att arbeta successivt med intressentmodellen och legitimitetsteorin. Valet av dessa teorier förklaras genom varje teoris unika relevans inom ämnesområdet. Intressentmodellen och legitimitetsteorin går hand i hand gällande skapandet av legitimitet för intressenterna (Eriksson & Öberg, 2016). Vi vet sedan tidigare att genomförd revision uppfattas med mer kvalitet och legitimitet än vad en motsvarande granskning skulle göra (Ström & Strand, 2012). Vi uppmärksammar därför sambandet mellan innebörden av legitimitet i förhållande till företagets intressenter, vilket i denna studie är revisorerna och dess klienter.

Intressentmodellen utgår från olika aktörer och deras mål, med fokus på klienten. Denna teori har som syfte att förklara hur olika aktörer har diverse mål och förväntningar på företaget, där företaget måste finna en balans mellan förväntningarna från aktörerna samt deras egna mål. Intressentmodellen inkluderar vi med skälet att vi vill skapa en tydlig struktur och koppling mellan revisorn och klienten (Andersson, Jarnemo & Zetterström, 2006).

Kopplingen mellan intressentmodellen och legitimitetsteorin är enligt Phillips (2003) relaterat till att organisationer söker intressenters legitimitet för att säkerställa intressen. Enligt Götherström (2012) söker samhällets olika organisationer bekräftelse av samhällets grupper för att överleva. Bekräftelsen uppnår organisationerna genom att bete sig acceptabelt och korrekt. Ifall en organisation inte beter sig på ett acceptabelt eller legitimt sätt, kommer intressenterna reagera och ta till olika metoder för att få organisationen att bete sig korrekt igen (Deegan, 2002).

Legitimitetsteorin bygger på att företaget och samhället ska vara överensstämmande vad gäller normer och värderingar, och på så sätt skapa legitimitet (Deegan & Unerman, 2011). För att ett

företag ska överleva krävs legitimitet från samhället, och om samhället anser att legitimitet inte uppnås, kan det leda till att folk till exempel bojkottar företagets produkter. Efterfrågan minskar då på företagets produkter och företaget påverkas negativt. Legitimitet är extremt viktigt för företags fortsatta drift och överlevnad (Deegan & Unerman, 2011).

För att tydligare förklara de valda teorierna, kommer följande delkapitel beröra teorierna och dess relevans för studien. Då legitimitetsteorin bygger på intressenterna som utgör en central del i intressentmodellen, kommer vår studie ta upp teorierna i följande ordning; intressentmodellen samt legitimitetsteorin.

4.2 Intressentmodellen

Intressentmodellen är en teori som förtydligar relationerna mellan ett företag och dess intressenter på marknaden. Teorin utgår från att ett företag eftersträvar att uppnå balans och skapa stabila förhållanden som i sin tur leder till ekonomisk vinst eller skapandet av långsiktig utveckling för företaget. Den huvudsakliga anledningen till strävan efter balans mellan intressenterna och företaget anges av ett ömsesidigt beroendeförhållande. Företaget i fråga söker ett utbyte i form av information, varor eller tjänster, varav intressenterna begär belöningar som överträffar det de bidragit med till företaget. Enligt modellen försöker företagen uppfylla intressenternas krav och begär, samtidigt som de fokuserar på att uppnå sina egna ekonomiska och sociala mål i största utsträckning. För att lyckas med denna balans behöver företaget och dess ledning ibland göra kompromisser med intressenterna, som syftar till att prioritera intressenternas krav för att ett stabilt förhållande ska uppnås (Andersson, Jarnemo & Zetterström, 2006).

Ett företags intressenter definieras enligt Phillips (2003) som de grupper av individer som företaget frivilligt accepterat förmåner av, och till vilka det existerar en moralisk förbindelse till. Vilka intressenter som anses relevanta för företaget skiftar däremot beroende på källa och författare som tolkar modellen. Det kan även vara av stor relevans, vilka som påverkar eller berör en aktivitet, förekomst av specifika projekt eller större förändringar i verksamheten. Detta kan innebära att intressenterna, som är i ett beroendeförhållande med företaget, kan vara både dynamiska och statiska. Intressenter vars beroendeförhållande med företaget inte förändras genom processer eller olika aktiviteter benämns som statiska medan intressenterna vars mål, krav och förhållande till företaget förändras löpande under aktiviteterna, ses som dynamiska. Specifika intressenter kan även definieras som mer aktiva än andra intressenter, med utgång

från att olika aktiviteter i företaget engagerar och berör olika intressenter (Andersson m.fl., 2006). Intressentmodellen förtydligar även hur olika intressenter har olika intressen och olika mål på de krav som de ställt på företaget. Dessa mål kan skilja sig från företagets egna mål.

De vanligast förekommande intressenterna kan delas in i sju övergripande kategorier: ägare, företagsledning, anställda, leverantörer, kunder, stat och kommun samt långivare. Den primära orsaken till att dessa sju intressenter är de vanligast observerade, är den stora ömsesidiga påverkan som intressenterna har på företaget och företaget på intressenterna. Det är även en tolkningsfråga som beror på vilken industri och vilket företag som beaktas (Phillips, 2003). I denna studie berörs huvudsakligen inte samtliga sju kategorier för att undersöka förväntningarna på revisionen (Projektledning, 2019). Istället har vi som författare valt att utgå från företagets kunder, definierat som revisionsklienter, för att fokusera på deras förväntningar och utförandet av revision. Vi har även tagit beslutet att fokusera på de företag och klienter som enligt lag definieras som små bolag. Detta innebär att bolag, som inte uppnår mer än två av de tre krav som definierar ett normalt stort aktiebolag, inte heller har revisorsplikt (Bolagsverket, 2018).

4.2.1 Intressentmodellens kunder

Det är av relevans för denna studie att vara medveten om vilka aktörer intressentmodellen utgår från och vilka dessa kunder är i förhållande till revisorn. Studien har utgångspunkt i revisorn och dess kunder, mer specifikt de mindre komplicerade företagen.

Ett revisionsföretags primära kunder är de företag som anlitar företaget för att utföra revision på deras bokföring och redovisning, d.v.s. revisionsklienter. Beroendeförhållandet mellan företaget och kunderna förtydligas genom att företaget erbjuder marknaden sina tjänster genom ett specifikt utbud. Kunderna styr efterfrågan av tjänster och varor genom diverse krav på pris, kvalitet och tillgänglighet. Denna intressentgrupp anses väldigt viktig för företagen i näringskedjan, då många krav och mål ska bemötas och uppfyllas för att företaget ska uppnå sitt ekonomiska mål (Andersson m.fl., 2006).

4.3 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin kommer ur begreppet organisatorisk legitimitet, som innebär att organisationer försöker förhålla sig till och arbeta inom gränserna för vad som anses vara normen och det allmänt accepterade. Detta innebär att företagen strävar mot att deras aktiviteter och deras verksamhet i helhet ska uppfattas som legitim enligt aktörerna och samhällets

förväntningar. Teorin förklarar vidare hur företagen kan påverka och manipulera den uppfattade legitimiteten genom specifikt utvalda informationsstrategier, vilket påverkar samhällets förväntningar och uppfattningar om företaget (Deegan & Unerman, 2011).

Många kunder ställer krav på att ett företag ska vara reviderat och godkänt för ett fortsatt samarbete mellan parterna. Det kan därför finnas en förklaring till varför mindre komplicerade företag väljer att bli reviderade trots att det är frivilligt. Det kan bero på att företaget vill uppfylla de förväntningar som kunden samt samhället ställer (Deegan & Unerman, 2011). Denna teori ser därför samhällets förväntningar som ett oskrivet socialt kontrakt, om hur organisationen borde handla. Det kan därför uppstå ett gap mellan hur samhället fungerar, vilket inkluderar de krav och förväntningar som samhället har på organisationen, och hur samhället uppfattat att organisationen har handlat.

Legitimitetsteorin har applicerats i studien då den fokuserar på skapandet av legitimitet för kunden. Detta berör den del vi vill belysa om de mindre komplicerade företagen som väljer att bli reviderade, trots att det inte föreligger krav. För kunden skapar revidering legitimitet i form av trovärdighet och tillförlitlighet hos företagets kunder och leverantörer (Collis, 2008).

4.4 Sammanfattning av teori

Utifrån ovan nämnda teorier ska vi knyta an dessa för att studera hur de bygger på varandra, och hur de tillsammans kan fungera som analysredskap för studien.

Som utgångspunkt kommer vi studera sambandet mellan legitimitetsteorin och intressentmodellen, vilket stödjer analysen om att revisorerna strävar efter att skapa legitimitet hos intressenterna. Phillips (2003) noterade att företag söker intressenternas legitimitet för att kunna säkerställa att intressenterna visar sitt stöd och engagemang. För de mindre komplicerade företagen, har Collis, Jarvis & Skerratt (2004) visat på betydelsen av revidering i förhållande till intressentgruppen bankerna som samarbetar med dessa företag, och där revideringen är av yttersta vikt för legitimiteten.

En skillnad som kan identifieras mellan intressentmodellen och legitimitetsteorin är att legitimitetsteorins tillvägagångssätt ligger i företagets egna behov att säkra sin verksamhets legitimitet i samhället (Deegan & Blomquist, 2005). Intressentmodellens tillvägagångssätt fokuserar däremot på hur företaget hanterar kraven från olika intressenter, och tvingar därmed företagen att ge konkreta bevis på sitt stöd och engagemang genom att rapportera, identifiera och övervaka effekterna av deras verksamhet för att vinna intressenternas förtroende.

5. Empirisk metod

Empiri kan definieras som den datainsamling av vetenskapliga undersökningar där forskaren med hjälp av observationer och experiment ställer empiri mot redan etablerade teorier. Vi ska i det kommande kapitlet fördjupa oss i uppsatsens empiriska metod och dess tillvägagångssätt vid insamling av empiriska data.

5.1 Empiriskt tillvägagångssätt

Studiens tillvägagångssätt gällande empiriinsamling har innefattat en datainsamling i form av kvalitativ ansats, med den abduktiva metoden som utgångspunkt (Ahrne & Svensson, 2015). Som forskare har vi varit subjektiva snarare än objektiva, och lutat mer mot det hermeneutiska än mot positivismen. En presentation av de åtgärder vi har vidtagit för att minimera kritiken mot den kvalitativa ansatsen och dess subjektiva karaktär introduceras i följande delkapitel. Tillsammans med etablerade teorier och tidigare forskning har vi i följande delkapitel även använt oss av ett explorativt urval för att finna empiriska data som är nyfunnen och kan besvara studiens syfte.

5.2 Datainsamlingsmetod

Studiens insamlingsmetod av data har varit genom kvalitativ datainsamling, vilket vi gjort i form av intervjuer. Intervjuerna har skett på plats, via telefon och på mail. Dessa olika tillvägagångssätt kommer att presenteras längre fram i kapitlet.

På grund av att studien grundas på semistrukturerade intervjuer blev vi som forskare redskap för studien i fråga om insamling och analys av data. Detta gör valet av metod mer subjektivt än ett annat val av metod. Viktigt att tänka på när forskare intervjuar respondenter är att väga in de aspekter såsom omgivning, som kan påverka respondenten att känna sig obekvämt och intervjun blir på så sätt påverkad (Denscombe, 2014). Intervjuer är ett explorativt tillvägagångssätt, detta på grund av att forskaren i förväg inte vet resultatet på sin forskningsfråga. Vanligtvis brukar kvalitativa undersökningar tillämpas då forskaren vill veta hur till exempel en specifik verksamhetsidé uppfattas, eller hur synen på något nytt och okänt uppfattas av de inom branschen (Hamilton, 1989). Kritik till den kvalitativa datainsamling är bland annat att forskningen lätt blir subjektiv vilket betyder att studien bygger på det som forskaren personligen tycker är relevant. Eftersom att kvalitativ data är ostrukturerad är det forskarens egna tolkningar och intressen som styr vilka slutsatser som dras av den insamlade empirin, vilket gör det omöjligt att generalisera data (Ahrne & Svensson, 2015). Kvalitativ

forskning kan också vara bristfällande i sin beskrivning av hur forskaren gått tillväga och vad som verkligen genomförts för att kunna dra eventuella slutsatser, menar Denscombe (2014). Vi har därför i vårt arbete fokuserat på att tydliggöra de olika steg vi genomfört under datainsamlingens gång, för att minska risken för dessa kritiska aspekter. Vi kommer i följande delkapitel att presentera åtgärderna som vidtagits.

5.2.1 Urval av studieobjekt

Enligt Denscombe (2014) innebär ett urval av respondenter att det går att producera rimligt träffsäkra fynd utan att behöva samla in data från varje enskild individ i en organisation eller population. Istället kan forskare, med hjälp av insamlade data, komma fram till giltiga slutsatser om hur organisationen eller population förhåller sig. En populär forskningsmetod som förknippas med kvalitativa data, är explorativa urval (Denscombe, 2014). Denna metod gör det möjligt för oss som forskare att belysa det ovanliga, extrema eller intressanta, utan att behöva få ett exakt tvärsnitt av populationen. För att kunna undersöka det dynamiska och aktuella forskningsområde som studien har som syfte att studera, har vi valt ett explorativt urval av respondenter. Urvalet av studieobjekt har fördelats på NRF samt revisorer. Men för att beakta konfidentialiteten har vi valt att utesluta namn, ålder samt kön.

Tabell 5. Lista över respondenter

Förbund/revisor	Plats	Titel	Tillvägagångssätt	Intervjutid
Förbund 1	NRF Accounting	Generalsekreterare	Telefonintervju	25
Revisor 1	Malmö	Auktoriserad revisor	Personlig intervju	45
Revisor 2	Helsingborg	Auktoriserad revisor	Mailintervju	-
Revisor 3	Lund	Auktoriserad revisor	Mailintervju	-
Revisor 4	Malmö	Auktoriserad revisor	Telefonintervju	20

Revisor 5	Malmö	Auktoriserad revisor	Personlig intervju	25
Revisor 6	Malmö	Auktoriserad Revisor	Telefonintervju	15
Revisor 7	Osby	Auktoriserad revisor	Telefonintervju	20
Revisor 8	Göteborg	Auktoriserad revisor	Telefonintervju	20
Revisor 9	Kristianstad	Auktoriserad revisor	Personlig intervju	25
Revisor 10	Malmö	Auktoriserad revisor	Telefonintervju	15
Revisor 11	Malmö	Auktoriserad revisor	Personlig intervju	15

Studiens syfte är att undersöka om det existerar en komplexitet i revisionsprocessen vid revidering av mindre komplicerade företag utifrån ISA i Sverige. De respondenter vi valde att fokusera på är auktoriserade revisorer som har ett nära samband till ISA-regelverket. Vi valde denna grupp då syftet vi vill besvara kräver auktoriserade revisorer som regelbundet arbetar utifrån ISA, för att kunna besvara våra intervjufrågor på ett så optimalt sätt som möjligt. Vi beslutade även att intervjua NRF för att få en inblick i hur förbundet arbetar med frågor gällande ISA och de projekt som presenterats. För att kunna bygga oss en uppfattning och få en bild av den upplevda komplexiteten strävade vi efter att få ta del av så olikartade synpunkter som möjligt från intervjupersonerna. Då revisorerna utgick från samma utgångspunkt med likartade utbildningar och erfarenhet inom yrket, tog vi beslutet att intervjua ett större antal än det som anses vanligt förekommande i kvalitativa studier (Hedin, 1996).

Intervjuerna med revisorerna har under studiens gång anpassats och bearbetats utefter de pilotintervjuer vi genomfört och den empiri vi kunde sammanställa (Yin, 2014). Fokus i intervjuerna låg på att undersöka hur respondenterna upplever revidering utifrån ISA och tydligare definiera den eventuella komplexitet som upplevs. Intervjun med representanten för NRF var främst inriktad på att få en generell bild av hur förbundet arbetar med utformning av SASE gällande en förenklad revisionsstandard i förhållande till de upplevda svårigheterna med

ISA-standarderna. Efter att majoriteten av intervjuerna var genomförda fokuserade vi på att fördjupa frågorna för de resterande respondenterna, och kunde på så sätt få fram mer specificerad empiri. Eftersom kvalitativ forskning är relativt empiristyrd var denna fördjupning av frågorna relevant för att studien skulle kunna besvara sitt syfte.

5.2.2 Avgränsningar i förhållande till respondenter

Eftersom syftet är att undersöka eventuell komplexitet vid revidering av mindre komplicerade företag i Sverige, valde vi att endast intervjua svenska revisorer som främst reviderar i Sverige. Detta beslut togs med hänsyn till validiteten i studien. För att kunna styrka en hög relevans i det insamlade materialet, var ändamålet att utgå från respondenter med likvärdig grundkunskap och kännedom om ISA-standarderna. Dock spelar revisorns erfarenheter och personliga intresse för standarderna även stor roll. Detta var något som studien inte tog hänsyn till eller begränsades av.

5.2.3 Personliga intervjuer

Intervjuer kan utföras på olika sätt, antingen personliga intervjuer med en enskild respondent eller i grupp med flera respondenter. Observationer är också ett alternativ vid empirisk datainsamling och används oftast när forskare vill observera olika beteendemönster hos respondenterna. I denna forskningsrapport grundar sig de empiriska data på personliga intervjuer, mer specifikt forskningsintervjuer (Denscombe, 2014). Det perspektivet på intervjuer fokuserar på respondentens kunnande, vetande samt åsikter. Detta tillvägagångssätt är flexibelt vilket innebär att vi som forskare får möjligheten att ställa respondenten följdfrågor och kan gå djupare i sökandet av information för att besvara studiens syfte. Att kunna ställa frågor som är kunskapsbaserade möjliggör att de empiriska data vi sammanställer från intervjuerna är koncisa och relevanta för den fråga vi vill undersöka samt besvara (Denscombe, 2014).

5.2.4 Telefonintervjuer

För att kunna samla in de empiriska data som behövdes för att genomföra studien, genomförde vi även telefonintervjuer. Denna typ av intervju utfördes i de fall då ingen möjlighet till personlig intervju fanns på grund av geografiskt avstånd. Vårt tillvägagångssätt innebar att vi använde oss av inspelningsfunktioner samtidigt som intervjufrågorna ställdes. Inspelat material skapar mer validitet och tillförlitlighet när det sedan ska transkriberas och sammanställas för

empirisk analys (Ahrne & Svensson, 2015). Trots det geografiska avståndet, genomfördes sex intervjuer per telefon, som spelades in och transkriberades för att senare kunna analyseras.

5.2.5 Mailintervju

Vi har även genomfört mailintervjuer med de respondenter som ej hade möjlighet att träffas eller för tillfället varit för upptagna för att genomföra en telefonintervju. Våra respondenter från IAASB besvarade vår förfrågan om en mailintervju men tackade nej då de inte ansåg sig ha kapaciteten och resurserna för att genomföra en intervju på grund av det aktuella ämnesområdet, som de ännu inte kan uttala sig om. Däremot hänvisade representanten för IAASB oss till diverse olika dokument och diskussionsunderlag för den pågående diskussionen kring standarder för mindre komplicerade företag. En revisor från Helsingborg samt en revisor från Lund tackade ja till en mailintervju då tidsbrist fanns på grund av högsäsong inom revisionsbranschen. Mailintervjuerna genomfördes under forskningsrapportens gång för att ge respondenten den tid som krävs för att besvara intervjufrågorna. Respondenterna som deltog i mailintervjuerna utgick från samma frågeformulär som de som deltog i personliga intervjuer och telefonintervjuer (se bilaga A).

5.2.6 Urvalsmetod

Inför beslut om urval finns det två tillvägagångssätt som syftar till att återspegla användningen av urval i studien. Valet av respondenter har inte behövt göras slumpvis, utan har istället gjorts subjektivt (Eriksson & Vikström, 2005). Som undersökningsobjekt till vår studie valde vi att använda oss av ett icke-sannolikhetsurval, vilket innebar att vi valde elva revisorer från åtta byråer. Orsaken till detta urval var att vi ansåg att elva revisorer och en representant från NRF skulle ge oss ett önskvärt resultat i vår studie, utan att behöva intervjua alla i branschen (Gordon & Porter, 2009). Utgångspunkten till valet av revisorer och branscher grundar sig på deras expertis och erfarenhet inom yrket (se tabell 3). Valet av revisorer begränsades till ett geografiskt tillgängligt område, Sverige, för att få en optimal förståelse för revideringen av mindre komplicerade företag. De personliga intervjuerna begränsades till området Skåne för att ha tillgänglighet att utföra intervjuerna med respondenterna.

Representanten från NRF hade vi inte tillgång till att besöka för en personlig intervju på grund av det geografiska avståndet. Därför valde vi att genomföra en telefonintervju med respondenten då denne ansågs relevant för vår studie. Eftersom representanten för revisorsförbundet endast var en enskild individ, bör detta tas i beaktning vid analys av det

empiriska materialet. Slutsatser kan därför vara svårt att dra baserat på denna enskilda respondentens åsikter.

Revision är ett yrke som inte begränsas av det faktum att klienten är ett litet bolag eller stort bolag, såvida inte revisorn uttryckligen valt att fokusera på en speciell klient. Det var därför av stor vikt som vi i vår studie valde ett urval av revisorer som har nära kontakt med klienter som tillhör de olika storleksklasserna på företag. Detta valet gjordes för att undersöka om de standarder som finns för revidering av stora och normalstora företag, även är optimala för små företag eller om de skapar en unik komplexitet (Denscombe, 2014). För att vi skulle få ett trovärdigt och realistiskt dataresultat fokuserar vi därför på en blandad mix av revisorer i vår undersökning och urvalsprocess. För att få en djupgående och mer realistisk förståelse för revisionen och de standarder som idag används, valde vi även att intervjua NRF som jobbar med att utveckla och samordna de olika organisationernas internationella arbete inom redovisning och revision (FAR, 2018a)

En första kontakt gjordes med en av revisorerna i Malmö och en personlig intervju planerades in. Under intervjun användes ett inspelningsprogram för att spela in samtalet och kunna transkribera materialet i efterhand. Dessutom ställdes följdfrågor till respondenten för att få en mer berikande och ingående intervju. Denna intervju användes som pilotintervju där vi testade våra intervjufrågor (se bilaga A) och analysera de empiriska data vi fått. Detta genomfördes för att undersöka om vår problemformulering besvarades eller om ytterligare justering av intervjufrågorna behövdes (Yin, 2014).

Därefter bokade vi in en telefonintervju med en anställd på NRF för en pilotintervju, där vi även hade som syfte att undersöka om vår problemformulering besvarades genom våra intervjufrågor. Vi delade därför in våra intervjufrågor i två kategorier; revisorer (se bilaga A) och förbund (se bilaga B) för att fokusera på de olika aspekterna som vår studie syftar till att undersöka och besvara. Intervjun genomfördes med vår respondent från NRF, grundat på frågorna som vi, genom vår problemformulering samt teorier skapat för att få en professionell synvinkel på de nuvarande standarderna som existerar. För att förstå komplexiteten med de nuvarande standarderna, grundades urvalet av respondenter till de som var kunniga inom ISA-standarder och den pågående utvecklingen av nya standarder.

5.2.7 Validitet

Validitet kan definieras som relevansen i det insamlade empiriska materialet. Forskaren bör mäta sådant som är relevant för forskningen, och ha i åtanke de omständigheter som kan leda

till att det insamlade empiriska materialet saknar relevans (Körner & Wahlgren, 2015). För att ta hänsyn till detta, togs beslutet att genomföra pilotintervjuer för att testa frågornas tillämplighet. För kvalitativa undersökningar som denna forskningsrapport berör, är det viktigt med den kommunikativa validiteten. Detta innebär att vi i detalj beskriver hur datainsamlingen gick till, vilka urval som gjordes, samt beskrivning av analysprocessen. Som tidigare nämnt, togs beslutet att genomföra telefonintervjuer och mailintervjuer där avståndet begränsade oss. Detta kan ha en påverkan på materialets validitet. Dock ansåg vi att materialet trots detta var relevant nog att ha med i forskningen (Körner & Wahlgren, 2015).

5.2.8 Reliabilitet

Begreppet reliabilitet handlar om trovärdighet och tillförlitlighet, och för forskaren innebär detta att de undersökningar som gjorts inte har underliggande fel. Forskaren kan testa reliabiliteten genom att till exempel utföra olika kontroller. En av de olika kontroller forskaren kan tillämpa är några av de vanligaste att studera ifall mätningen är beroende av tiden, samt att den ska vara fri från bias (Körner & Wahlgren, 2015). För att öka reliabiliteten i vår studie, utgick vi från samma bilaga med frågor till våra respondenter, beroende på vilken kategori respondenten tillhörde. Vid kvalitativ forskning handlar det just om hur väl forskaren kan utföra en intervju, och hur väl forskaren kan följa upp den empiriska data som samlats in. Även kvaliteten på teknisk utrustning spelar roll och för forskaren är det extremt viktigt att en mikrofon fungerar som den ska vid en intervju, annars kan mycket av det empiriska materialet vara oanvändbart (Körner & Wahlgren, 2015). För att undvika en snedvriden data till följd av intervju-effekten, valde vi därför att spela in intervjuerna för att kunna kontrollera och bekräfta reliabiliteten.

5.3 Intervjuguide

För att besvara syftet, som är att förklara huruvida det existerar en komplexitet i revisionsprocessen vid revidering av mindre komplicerade företag utifrån ISA, har kvalitativa intervjuer genomförts. För att få en förståelse och en bredare synvinkel togs beslutet att genomföra elva intervjuer med revisorer samt en representant från det Nordiska Revisorsförbundet. Intervjufrågorna delades in i två kategorier som grundades på de olika respondenternas ämnesområden och utgångspunkter. Vi genomförde även en mailkonversation med en representant från IAASB som hänvisade oss till diverse dokument. Dessa dokument berörde projekten som legat till grund för det *discussion paper* som vi berör inom vår studie (IAASB, 2019a).

I intervjuerna med revisorerna var ansatsen att förstå de svårigheter och den komplexitet som upplevs i revisionsprocessen och det nuvarande regelverket, ISA. I intervjun med representanten för NRF fokuseras frågorna på den nordiska standarden samt effekterna som ISA har på revisorerna och intressenterna. Anledningen till att intervjun genomfördes med NRF var för att få en helhetsbild av de åsikter som delas med förbundet. Detta till skillnad från revisorn som endast delar med sig av en personlig åsikt och synvinkel på området.

Intervjuerna inleddes med att revisorerna och respondenten för NRF fick berätta lite om sig själv och sitt arbete. För att anknyta till reliabiliteten i frågorna utgick samtliga respondenter från samma frågeformulär beroende på den kategori de tillhörde, revisor eller förbund. Detsamma gäller utformningen av de avslutande frågorna i de två frågeformulären, där fokus lades på att avsluta intervjuerna på ett neutralt och öppet sätt. Syftet med detta var att respondenten skulle få möjlighet till att kommentera samt eventuellt tillföra ytterligare information om det skulle vara önskvärt för intervju (Patel & Davidsson, 1994).

Vi vill i samband med intervjuguiden föra en kritisk diskussion angående distinktionen mellan storleken på revisorns klienter gentemot den definition IAASB förespråkar gällande mindre komplicerade företag. Respondenterna uttrycker att storleken på klienten har en betydande roll vid revidering, och därför kan denna skillnad påverka studiens intervjuprocess. Under intervjuprocessen har vi lämnat tolkning av begreppet 'mindre företag' öppet, och har inte utgått från IAASBs begrepp 'mindre komplicerade företag' då definition är nykommen inom branschen (IAASB, 2019a). Detta var ett medvetet val vi gjorde på grund av IAASBs nykomna definition av begreppet 'mindre komplicerade företag', och för respondenternas bekvämlighet i ordval använde vi oss därför endast av begreppet 'mindre företag'. Detta är något vi är medvetna om när vi bearbetar vår empiri och har därför i beaktning att resultatet hade kunnat variera om en definition av 'mindre komplicerade företag' beskrivits för respondenterna.

Intervjufrågorna begränsades i den bemärkning att frågorna endast berörde ISA-regleringen i förhållande till mindre företag, och inga generella frågor kring revidering utifrån ISA oberoende företagsstorlek.

5.3.1 Regelverk och revisionsplikt

I första delen av intervjuerna med revisorerna behandlades fyra frågor om det aktuella regelverket för revidering av mindre komplicerade företag, samt den revisionsplikt som existerar för de företag som överskrider gränsvärdena för svenska företag (se tabell 4.1).

5.3.2 Förväntningar och effektivitet

Den andra delen av frågorna, de följande två frågorna baserades på de förväntningar som revisorerna har på sig själva i den utförda revisionen. Fokus vid dessa frågor lades på skillnaden som kan uppstå i förväntningar på revisorn beroende på storleken på företaget som denne reviderar. Under detta skede ställdes även en fråga på den verkningsgrad som ISA har och om regelverket kunnat effektiviseras utifrån revisorernas synvinkel.

5.3.3 Revisionsprocessen

Intervjuerna med revisorerna avslutades med sex frågor om revisionsprocessen och de delmoment som berör revideringen av mindre komplicerade företag enligt ISA. Det huvudsakliga syftet med dessa slutliga frågor var att utifrån respondenternas synvinkel finna komplexitet i revisionsprocessens delmoment och uppbyggnad. Infallsvinkeln i revisionsprocessen grundades på om det existerade en komplexitet i de individuella stegen som revisorn utför för en fullständig revidering av mindre komplicerade företag. Se bilaga A för samtliga frågor som ställdes till revisorerna.

5.3.4 Nordisk standard

Intervjun med NRF grundades på elva intervjufrågor. I den inledande delen av intervjun, baserades frågorna på det nordiska utkastet som NRF utvecklat. De fyra frågorna fokuserade på en problematisering av de nuvarande ISA-standarderna, samt hur en förenklad standard hade kunnat utvecklas.

5.3.5 ISA

I den andra delen av intervjun med NRF fokuserades frågorna på ISA-regleringen och hur det fungerar i praktiken. Det som nämndes var huvudsakligen påverkan på revisionskvalité samt tidsåtgången och eventuell komplexitet som upplevts vid revidering av mindre komplicerade företag. Då NRF är ett förbund som arbetar aktivt med att samordna olika organisationers arbete inom redovisning och revision, ställdes likvärdiga frågor som till revisorerna för att jämföra och studera de olika kategoriernas svar.

5.3.6 Legitimitet för intressenter

I de avslutande två frågorna var syftet att fördjupa intervjun utifrån våra valda teorier. De teorier som studien huvudsakligen grundas på är legitimitetsteorin och intressentmodellen, vilka har bearbetats i tidigare kapitel. För att knyta an till vår studie, valde vi därför att ställa direkta

frågor gällande ISA och teorierna. Detta för att kunna finna samband och analysera likheter och skillnader mellan respondenternas svar. Se bilaga B för samtliga intervjufrågor som ställdes till Revisorsförbundet.

5.4 Informationsbearbetning

Studiens genomförda intervjuer spelades in på ljudfiler för att vidare kunna transkriberas och analyseras. Fördelen med att spela in intervjuerna och sedan transkribera dem är att analysprocessen underlättas och forskaren kan enklare finna samband mellan transkriberingarna (Denscombe, 2014). Vi valde att sammanställa våra transkriberingar i en tabell (se tabell D.4) vilket underlättade när vi senare skulle jämföra och analysera vårt empiriska material. Viktigt att ha i åtanke när forskaren genomför en kvalitativ analys är att undvika bristfällande i objektivet samt att ha ett öppet sinne (Denscombe, 2014). Vi är dock medvetna om att ämnesområdet är relativt utforskat och att den forskning som idag existerar är relativt begränsad till liknande ämnesområden. Under processen av informationsbearbetning har vi som forskare varit tvungna att kritiskt granska den information vi fått från vår datainsamling. Vi har med hjälp av en uppdelning av revisionsprocessen kunnat fördela och bearbeta vår empiri för att på ett kritiskt och nyanserat sätt finna samband mellan revisionsprocessens steg och respondenternas svar. Vår tabell gav oss möjlighet att studera de olika respondenternas svar och kritiskt jämföra respektive steg med svar. Vi är medvetna om att våra intervjufrågor inte motsvarar alla de steg som revisionsprocessen berör. Vi är därför kritiska till en del av de samband vi finner med hjälp av tabellen inte är tillförlitliga.

5.5 Problematisering av metod

Under arbetets gång togs beslutet att fördela den kvalitativa insamlingsprocessen av empiri på tre tillvägagångssätt. Grunden till en bredare insamling av empiri togs för att underlätta insamlingsprocessen då bristande tid och tillgänglighet från respondenterna fanns. Det primära tillvägagångssättet bestämdes för att vara personliga intervjuer varav telefonintervjuer och mailintervjuer även inkluderas för att få en bredare och mer nyanserad empiri. Som forskare fick vi ta det aktiva valet att tillämpa ett flertal tillvägagångssätt på grund av geografiska avstånd och för att tillgodose respondenternas tillgänglighet och begränsningar. Fördelen med att använda sig av personliga intervjuer är möjligheten till diskussion och fördjupning inom varje intervjufråga. Det finns möjlighet för både forskaren och respondenten att ställa följdfrågor och läsa av humör, tonfall och kroppsspråk, vilket inte är möjligt vid de andra nämnda intervjualternativen (Denscombe, 2014). Dessa aspekter ger en djupare empirisk data,

med mer validitet och reliabilitet som dessutom kan styrkas av respondenten. Jämfört med telefonintervjuer är den stora skillnaden att forskaren inte har möjlighet att på liknande sätt läsa av situationer eller läsa av sin respondent. Trots detta, så har den empiriska data som är insamlad via en telefonintervju starkare validitet och reliabilitet än en mailintervju. Vid mailintervjuer är det större chans att det uppstår missförstånd mellan forskaren och respondenten, och det är inte lika lätt att åtgärda som vid ovan nämnda alternativ. En mailintervju kan pågå under en längre tid än vad en klassisk person- eller telefonintervju hade gjort, dessutom ger det mindre utrymme för tolkning och möjlighet för forskaren att ställa följdfrågor eller följa upp respondentens svar (Denscombe, 2014).

I vår studie kommer vi att fokusera på att eliminera de problematiska områden som kan tänkas uppstå och hade därför som utgångspunkt att genomföra mestadels plats- och telefonintervjuer. Under intervjuerna med respondenterna spelade vi in med en inspelningsfunktion och transkriberade sedan varje intervju. Under tiden som vi transkriberade fokuserade vi också på att kritiskt studera vår empiri. Detta gav oss möjlighet att inför kommande intervjuer ha bredare kunskap om vilka frågor som är relevanta och hur vi kunde få respondenten att känna sig bekväm. I de fall då varken plats- eller telefonintervju var möjligt utförde vi mailintervjuer, vilket vi var noggranna med att utföra på ett tydligt sätt för att eliminera risken för missförstånd. Bland annat så gav vi respondenten möjligheten att under en längre period ta del av intervjufrågorna och besvara dem över en längre tidsperiod för att ge respondenten den tid som behövdes (Trots, 2010). Detta för att ge respondenten tid att grundligt gå igenom varje intervjufråga och minimera risken för att missförstånd skulle ske vid besvarande av frågorna.

5.6 Generaliserbarhet

Generaliserbarhet brukar uppfattas som en ytterligare faktor med inverkan på trovärdigheten i en studie. Detta innebär att studiens resultat går att överföra till olika miljöer, och i vårt fall applicerar vi generaliserbarhetsbegreppet på följande vis. I studien kommer vi inte att kunna dra slutsatser och generalisera till liknande fall då ämnesområdet är relativt utforskat, utan snarare ge upphov till hypoteser som i sin tur kan prövas i fortsatt forskning (Ahrne & Svensson, 2015).

5.7 Metodkritik

I ett tidigt skede av studien genomfördes pilotintervjuer för att testa intervjufrågornas relevans. Intervjufrågorna fastställdes under tiden som litteraturgenomgången genomfördes och studiens

frågeställning förtydligades. Men eftersom ämnesområdet är relativt outforskat förhåller vi oss kritiskt till generaliserbarheten då vi är begränsade till att dra generella samband och slutsatser. Vi kan endast dra generella samband och slutsatser inom vår egna empiri, och saknar därför förankring från tidigare studier. Slutligen vill vi kritisera studiens reliabilitet som är låg i den mån att respondenterna inte fick möjlighet att läsa transkriberingarna eller lyssna igenom de inspelade ljudfilerna. Trots detta, genomfördes intervjuerna på liknande sätt beroende på det tillvägagångssätt som intervjun genomförts på. Detta ökar reliabiliteten i utförandet av intervjuerna och gör det möjligt att genomföra det insamlade materialet.

En metod som tar hänsyn till denna kritik hade bidragit till ett säkrare empiriskt material för studien och för framtida forskning inom ämnesområdet. För att minimera denna typ av kritik vid fortsatt forskning inom ämnet är det därför av hög relevans att en anpassad metod appliceras. Ett säkrare empiriskt material underlättar i analysmomentet och ger på så sätt säkrare slutsatser.

6. Empiri och analys

I detta kapitel kommer resultatet av den empiriska undersökningen att presenteras i relation till en fördjupad beskrivning av empiri och analys. Detta görs med utgångspunkt i den teori som tidigare presenterats. Vi kommer att börja med att kort presentera insamlad empiri för att sedan gå vidare till analys. Analysen kommer att genomföras i stegen som följer analys av empiri och komplexitet i förhållande till intressentmodellen och legitimitetsteorin.

6.1 Presentation av empiri

I detta delkapitel kommer en presentation av studiens insamlade empiri att presenteras. För att skapa en tydlig struktur har vi därför delat in empirin i tre delar. Först introduceras empirin gällande komplexitet i revisionsprocessen och det nuvarande regelverket ISA. Vidare presenteras en analys av empiri och slutligen en analys av begreppet komplexitet. I första delen kommer revisionsprocessens sju steg att jämföras med den empiri vi samlat in, och varje steg i processen kommer att kopplas till empiriska data. I detta steg presenteras även empirin från intervjun med NRF. I den andra delen introduceras analysen av revisionsprocessens sju steg samt analysen grundad på NRFs empiri. Till sist kommer vi även att analysera begreppet komplexitet som genom arbetets gång haft en betydande och avgörande roll för studiens syfte.

6.1.1 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen kan delas in i sju mindre revisionssteg. Fastän stegen kan framstå som sekventiella är de kumulativa och högst integrerade i praktiken. Ett moment som syftar till att uppfylla det specifika ändamålet med ett steg, kan även vara ett betydelsefullt moment i de andra stegen (Eilifsen, Messier, Glover, & Prawitt, 2006). Det är därför av vikt som varje steg av revisionsprocessen undersöks för att förstå hur svårigheterna påverkar den fullständiga processen. I studien har revisionsprocessen utgjort en central del för att finna var komplexiteten ligger i revideringen av mindre komplicerade företag. Ett fåtal citat från varje intervju har valts ut till varje steg för att förtydliga och klargöra var komplexiteten upplevs av revisorerna (se tabell D.4).

Steg 1: Acceptera klienten och fastställa kontrakt

I det första steget av revisionsprocessen accepterar revisorn klienten och fastställer kontrakt. Utifrån vår empiri har respondenterna inte upplevt detta inledande steg som komplext eller omfattande. En av respondenterna uttryckte snarare detta steg som givande och underhållande (se tabell D.4).

Jag tycker det är roligt att ha blandningen faktiskt... har du gjort väldigt många som är små så kan det faktiskt vara skönt att ha ett större företag - revisor nio

Revisor nio menade uttryckligen att det snarare är en fördel att ha en variation av klienter och att en kombination av klienter är något i positivt för revisorn. Respondenten uttryckte även att i helhet så upplevs inga svårigheter i detta steg av processen, utan snarare att revisorn får en variation av klienter vilket gett möjlighet till professionell utveckling.

Resterande respondenter uttryckte ingen specifik åsikt om detta steg i revisionsprocessen. Vi har därför, i detta steg, endast valt ut ett citat från intervjuerna, då det skiljde sig från resterande åsikter.

Steg 2: Förberedelser av planering

I intervjuerna uttryckte ett fåtal respondenter att planeringsfasen kunde vara väldigt omfattande och tidskrävande. Respondenterna uttryckte att ISA-regleringen i förhållande till mindre komplicerade företag ställer stora krav på förberedelser och dokumentation. Fastän planeringsfasen är ytterst relevant och viktig för en fullständig revision, är kraven på de mindre komplicerade företagen alldeles för omfattande. Som uttryckt av revisor ett,

Jag tycker det är tidskrävande man kanske... har man ett litet företag är det en dag planering att fylla i om man gör en revision och en dag att utföra revisionen. – revisor ett

Revisor ett påpekade steg två i revisionsprocessen som tidskrävande i förhållande till det faktiska utförandet av revisionen. Respondenten påpekade den tidskrävande aspekten specifikt vid revidering av ett mindre företag.

..de faktiska saker som ingår är ganska tydliga... till exempel alltid hämta uttalande från företagsledaren... - revisor elva

Steg två i revisionsprocessen uttrycker revisor elva som tydligt och lättförståeligt om revisorn vid revidering av mindre komplicerade företag följer och utgår från ISA. Detta svar avviker från majoriteten av respondenterna som menade att detta steg både är omfattande och tidskrävande i förhållande till de mindre komplicerade företagen. Det avvikande svaret kan bero på att detta steg i revisionsprocessen inte var tydligt definierat i frågeformulären och att revisorerna därför sammanslog de olika planeringsfaserna som ingår i revisionsprocessen till ett enhetligt steg. Detta är något vi har i beaktning när vi går vidare till analysen.

Steg 3: Fastställa väsentliga fel och risker

I revisionsprocessens tredje steg som innefattar fastställandet av väsentliga fel och risker hade majoriteten av respondenterna en positiv inställning till regelverket och detta steg. Samtidigt bedömde de det som omfattande beroende på storleken på klienten. Revisor fyra uttryckte

fastställandet av väsentliga fel och risker som ett steg där det mest väsentliga och primära i standarderna kunde plockas ut och användas snarare än ett steg som var tvunget att följas i detalj.

..kan vara vid till exempel riskhantering och dylikt... revisorn vet vad som måste göras och... utan att behöva följa ISA till punkt och pricka...
- revisor fyra

Men, som uttryckt av revisor nio, kan komplexiteten anses ligga i bedömningen och inte i vad som anses vara väsentligt eller riskfyllt. Samtliga revisorer beskrev en revisors professionella bedömning som den samling av erfarenheter och kunskaper som revisorn besitter. Det är genom denna professionella bedömning som revisorn genomför bedömningen av riskerna och väsentliga fel i ett företag.

...men sen själva komplexiteten, den kan ändå ligga i bedömningen, i ett flertal risker och sådant... tydliga eller inte tydliga, sen kan det även ligga komplexitet i granskningen, stora lager... eller fortsatt drift eller... - revisor nio

Mer än hälften av respondenterna uttryckte enhetligt att det existerar en problematik i att fastställa väsentliga fel och risker utifrån ISA vid revidering av mindre komplicerade företag. Däremot gav ingen respondent ett konkret exempel på upplevd komplexitet, utan förklarade istället att komplexitet kan upplevas i olika moment av revisionsprocessen.

Steg 4: Planera utförandet av revisionen

Steg fyra i revisionsprocessen innefattar revisorns planering för utförandet av revisionen. Under detta steg uttryckte majoriteten av respondenterna att det förekommer enorma dokumentationskrav i förhållande till företagets storlek. Revisor fyra menade på att detta steg är tidskrävande med mycket dokumentation och i vissa fall ej nödvändigt för att kunna revidera mindre komplicerade företag på ett kvalitetssäkrat och effektivt sätt.

om dokumentationen kan kortas ner och... förenklas... så kan det bli mycket effektivare för... revisionen som helhet - revisor fyra

Planera utförandet av revisionen påpekades även av revisor fem, som lade tyngd vid att det ökade dokumentationskravet som blivit tydligare sedan införandet av ISA kunde bero på en samhällsutveckling. Denna uppfattning delade samtliga respondenter, vilket bidrar till ett mer tidskrävande och detaljerat arbete för revisorerna.

...vi har alltid haft ett dokumentationskrav... men det har blivit tydligare det har blivit mer omfattande det måste man nog säga men det är en samhällsutveckling. - revisor fem

Majoritet av respondenterna menar att detta steg i revisionsprocessen kräver dokumentation som, i förhållande till mindre komplicerade företag, är omfattande. Den större andelen av de

tillfrågade revisorerna uppgav däremot att detta dokumentationskrav leder till att revisionen får en hög kvalitet och säkerhet. De tillfrågade revisorerna uppgav däremot att detta dokumentationskrav leder till att revisionen får en hög kvalitet och säkerhet.

Steg 5: Överväga och granska den interna kontrollen

I det femte steget i revisionsprocessen är revisorns uppdrag att överväga och granska den interna kontrollen i företaget. Det är i denna process som revisorn ska bedöma om företaget till övervägande del har tillräckligt säkra interna kontroller inom företaget.

...som vid intern kontroll... vid små företag är det kanske en eller två personer är det kanske en person som sköter ekonomin eller den interna kontrollen, och då är det jättesvårt att avgöra... för då är det ju egentligen ingen intern kontroll. - revisor nio

Som uttryckt av revisor nio är den interna kontrollen i de mindre komplicerade företagen svårhanterbar. I de minsta företagen är sannolikheten stor för att det inte existerar någon intern kontroll då företaget potentiellt har få anställda. Så fastän kravet på granskning av intern kontroll måste genomföras, blir det i praktiken svårare att utföra. Ytterligare en respondent, revisor sex, uttryckte den interna kontrollen som ett svårare steg i processen.

...de interna kontrollerna kanske.. i små företag finns det ju väldigt få interna kontroller så.. denna punkten blir ibland omständlig att... genomföra. - revisor sex

Revisor sex menar på att granskningen av de interna kontrollerna vid revidering av mindre komplicerade företag är svårt att genomföra och att kraven som ISA förespråkar vid detta steg i revisionsprocessen blir komplext att hantera på grund av de få interna kontroller som denna storlekstyp av företag innefattar. Nästan alla av de tillfrågade respondenterna upplevde någon form av komplexitet eller problematik i revisionsprocessens femte steg.

Steg 6: Revisionens affärsprocess och relaterade konton

Det sjätte steget i revisionsprocessen innefattar revisionens affärsprocess och relaterade konton. Revisor två menar på att detta steg kan vara svårt att motivera för kunden och till vilken nytta det haft.

...även ibland vara svårt att motivera för kunden vad det är man utfört och vilken nytta kunden haft av det. - revisor två

Anledningen till att vi endast använder ett citat under detta steg i revisionsprocessen är på grund av att de resterande respondenterna urskiljer sig från det revisor två menar på existerar. Majoriteten av respondenterna uttrycker ingen svårighet eller specifik uppfattning i detta steg av revisionsprocessen.

Steg 7: Slutföra revisionen, utvärdera resultatet och utfärda en revisionsberättelse

I det sista steget av revisionsprocessen ska revisionen slutföras och revisorn utfärda en revisionsberättelse.

Revisor nio uttryckte att en möjlighet till komplexitet existerar i detta steg, men att det inte är något som kan konstateras. Istället menade revisor nio på att komplexitet kan finnas i varje steg av revisionsprocessen och att det är svårt att definiera ett exakt steg som är mer komplex än en annat.

...det även ligga komplexitet i granskningen, stora lager... eller fortsatt drift eller... vad det är... en i slutförandet i rapporteringen kan det vara det här med bedömningen, det här med att skriva revisionsberättelsen, så det kan ju finnas komplexitet överallt i det hela alltihopa. - revisor nio

Revisor tio uttrycker tydligt att det finns omfattande krav utifrån ISA vid revidering av mindre komplicerade företag i detta steg i revisionsprocessen:

...utifrån ISA så är det väldigt omständliga krav.. kring dokumentation... och.. revisionsberättelse... - revisor tio

Revisorn menar på att det finns omfattande krav vad gäller slutförandet av revisionsprocessen, specifikt utfärdandet av en revisionsberättelse. De resterande respondenternas svar varierade i detta steg av revisionsprocessen. Bredden av variationer i respondenternas svar kan bero på att detta slutgiltiga steg i revisionsprocessen var otydligt utformat i de ställda intervjufrågorna.

6.1.2 Regelverk för revision

Representanten från NRF intervjuades i syfte att undersöka det befintliga regelverket för mindre komplicerade företag, ISA, i relation till det nordiska utkastet, SASE, som NRF utvecklat. Vi hade som avsikt med denna intervju att undersöka hur implementering av ISA fungerat i praktiken och hur resonemanget kring SASE lyder.

Representanten inledde intervjun med att beskriva den allmänna kritik som ISA-regleringen fått för sin utformning av standarder och det projekt som IAASB startat. Representanten nämnde även IAASBs *Scalability project* vars syfte var att skala ner standarderna för att kunna tillämpas på de mindre företagen. Fastän projektet genomfördes, hävdar representanten i intervjun att resultatet inte blev som önskat. Därför har nu IAASB valt att starta ett nytt projekt för *less complex entities* och kommit med ett *discussion paper*. Representanten uttryckte följande:

...och det har ju funnits en allmän kritik under väldigt många år att den här skalbarheten som ISA egentligen ska utmärka det vill säga att de ska kunna användas i alla typer av revisioner att det inte riktigt funkar i praktiken så de senaste åren har de senaste ISA som kommit ut bara blivit ännu mer komplexa de är längre det är ett väldigt krångligt språk

ah.. Den typen av kritik och nu har man då inom IAASB håller på med ett projekt där man ska gå ut med ett discussion paper och... - förbund ett

Representanten menar att ISA-standarderna under en längre tid varit väldigt komplicerade och haft ett svårförståeligt språk vilket bidragit till en komplexitet vid revidering. Trots pågående projekt hävdar representanten att det fortfarande är mycket som händer inom IAASB och många faktorer som måste vägas in innan något slutgiltigt beslut kan fattas gällande IAASBs *discussion paper*.

...så kan jag ju säga också att vart det hela landar är ju ingenting som vi ens kommer få reda på det här året eftersom det är så mycket som parallellt händer så oavsett vad man kommer fram till i med det här pappret och allting så är det andra faktorer också som spelar roll... - förbund ett

För att kunna utvärdera den upplevda komplexiteten krävs det att alla relevanta faktorer undersöks och tas i beaktning innan ett beslut för framtiden kan fattas. Representanten menar uttryckligen på att den nordiska standarden och det nordiska perspektivet kan underlätta den problematiken som upplevs med ISA.

...vilket då gjorde att man i ett nordiskt perspektiv tog fram det här utkastet till en förenklad standard som är inriktad efter SME som baseras på ISA men inte ja är betydligt mindre... - förbund ett

Representanten uttryckte i intervjun att den nordiska standarden, som är utgår från mindre företag, har som syfte att te sig som en förenklad standard. Däremot påpekade även representanten den kritik som standarden fick och var kritisk till hur NRF skulle kunna förbise detta.

...och en övergripande kritik som man då tyckte inom NRF som man tyckte var svårt att komma förbi... - förbund ett

Representanten uttryckte att denna kritik grundar sig i att standarden fokuseras på en nationell nivå och inte en global nivå. IAASB hävdar att en internationell nivå för revisionsstandarder är en nödvändighet för att försäkra intressenterna om att revisorer från olika länder håller en likvärdig kvalitet på utförd revision (IFAC, 2015).

...och därför så är ju från NRFs sida väldigt glada nu att nu är den ju på den globala agendan och dem nämner ju även i det här *discussion paper* att den här har ju varit lite inspiration till... - förbund ett

Representanten uttryckte dock glädje över att utkastet av en nordisk standard kommit upp på den globala agendan och att IAASB nu funnit inspiration i denna standard i utvecklandet av deras *discussion paper*. Detta menar representanten kan driva utvecklingen av samma frågor på en internationell nivå. Slutligen uttryckte representanten på att en global lösning som IAASBs har möjlighet att utveckla, är en önskvärd lösning för de mindre komplicerade företagen.

6.1.3 Sammanställning av empiri

I detta delkapitel sammanställs den information som tillkommit genom en analys av empirin. För att besvara studiens syfte, har vi i följande tabell sammanställt den information som tillkommit om revisionsprocessens sju steg. Empirin indikerar att det existerar en komplexitet i ett fåtal av stegen i revisionsprocessen.

Tabell 6.1 Sammanställning av revisionsprocessen

Steg i revisionsprocessen	Vad vi fann i empirin	Tolkning av empirin
Steg 1: Acceptera klienten och fastställa kontrakt	Inga svårigheter.	Ingen komplexitet i detta steg.
Steg 2: Förberedelser av planering	Stora dokumentationskrav.	Omfattande och tidskrävande steg.
Steg 3: Fastställa väsentliga fel och risker	Utifrån revisorns professionella bedömning och ISA-kraven.	Professionell bedömning är en bidragande faktor till revisionens kvalitet och riktighet men svår att definiera.
Steg 4: Planera utförandet av revisionen	Tidskrävande och omfattande dokumentationskrav.	Besvärligt och mindre effektivt steg i revisionsprocessen.
Steg 5: Överväga och granska den interna kontroller	Svårt steg på grund av de ställda kraven och de mindre komplicerade företagens egenskaper.	Komplext steg som bidrar till svårigheter att följa standardernas krav.
Steg 6: Revisionens affärsprocess och relaterade konton	Inga svårigheter. Tydliga krav att följa.	Ingen komplexitet i detta steg.
Steg 7: Slutföra revision, utvärdera resultatet och utvärdera en revisionsberättelse	Delade åsikter från respondenterna. Inga direkta svårigheter uttryckta.	Inga specifika svårigheter i detta steg då respondenternas svar var spridda.

Vi kan utifrån denna tabell avläsa att komplexitet uppfattas i revisionsprocessens andra, fjärde och femte steg. Liknande komplexitet uttrycktes även i intervjun med representanten från NRF som påpekade att standarderna som ISA förespråkar för revidering av mindre komplicerade

företag inte riktigt fungerar i praktiken. Representanten uttrycker dock likt revisorerna att de höga kraven som ISA ställer, bidrar med en hög kvalitet på revisionen.

6.2 Analys av empiri

I kommande delkapitel kommer vi att dela upp analysen i tre steg, för att förenkla och ge struktur åt analysen. Först behandlar vi analysen av revisionsprocessen, för att vidare presenterar vår analys av empiri i relation till teorierna. Slutligen redogör vi för analysen av begreppet komplexitet.

6.2.1 Analys av revisionsprocessen

Revisionsprocessen innefattar de steg som revisorn genomför vid en revidering av en klient. I det första steget av processen kunde vi inte identifiera någon uttrycklig komplexitet. Respondenterna uttryckte det inledande steget av revisionsprocessen som ett enkelt steg bortsett från en revisor som ansåg att det första steget snarare var ett givande steg. Respondenten påtalade att det är i detta steg som revisorn ges möjlighet att komma i kontakt med en variation av klienter. Respondenten uttryckte att detta steg ger möjlighet till personlig likväl professionell utveckling inom branschen. Enligt Gendron (2002) väljer revisorer vanligtvis klienter av samma karaktär för att undvika osäkerheter i revideringen såsom lagöverträdelser. Dock är beslutet att avstå från att acceptera en klient en aspekt som enligt tidigare forskning anses svårt. Covaleski, Dirsmith & Heian (1997) hävdar att detta beslut motsäger de krav och förväntningar som en partner ställer på revisorn för framväxt och utveckling av byrån.

I det andra steget av processen uppgav revisorerna att förberedelserna av planeringen kunde vara tidskrävande och omfattande. Detta då ISA ställer stora krav på dokumentation och förberedande åtgärder. Däremot upplevde en del av respondenterna att dokumentationskraven ledde till en högre kvalitet och säkerhet för revisorn (Sadati & Sandin, 2005). Det kan därför anses som ett relevant steg i en säker och tillförlitlig revisionsprocess. Som uttryckt av en av respondenterna kunde även de höga dokumentationskraven uppfattas som mindre omfattande med den senare tidens samhällsutveckling inom revisionsyrket (Lindell, 2017). Denne revisor påpekade att digitaliseringen tog hand om den större delen av dokumentationen vilket var en underlättande faktor för revisorn i förberedelser av planeringen. Balaj och Mohammedian (2018) hävdar i sin studie om digitalisering inom revisionsyrket att utvecklingen möjliggör för ökad kvalitet inom revisionsyrket då det blir ett större bortfall av fel i dokumentationen. Vi tror därför att de ökade dokumentationskraven i det andra steget av revisionsprocessen är ett

relevant och nödvändigt krav för att behålla den säkerhet och kvalitet som ISA bidrar med i en utförd revision (IAASB, 2019a). Som tidigare nämnts i presentation av empiri avvek en revisor från majoritetens uppfattning om höga dokumentationskrav. Vi tror att detta kan bero på en otydlig formulering i intervjufrågorna gällande detta steg i processen. Men eftersom att den större majoriteten uttryckte en upplevd komplexitet i detta steg kommer vi att utgå från denna uppfattning.

Det tredje steget innefattar revisorns fastställande av väsentliga fel och risker. Samtliga revisorer uttrycker att svårigheterna som kan uppstå i detta steg, beroende på klientens storlek. I de mindre komplicerade företagen hävdar respondenterna att det är lättare att finna felen och riskerna då företagsstorlekens egenskaper är enklare än i de större företagen. Däremot hävdar även en respondent att svårigheter kan ligga i revisorns professionella bedömning vilket är grunden till fastställande av väsentliga fel och risker. Den professionella bedömningen har som i tidigare studier beskrivits som en väsentlighetsbedömning som varierar beroende på varje enskild revisor (Eilifsen, A. Martinov-Bennie, N. & Messier, W.F., 2005) Detta innebär att väsentligheter bedöms olika beroende på revisorns uppfattning. Så snarare än att komplexiteten förekommer i steget hävdar respondenterna att svårigheten finns i ett moment av steget.

Steg fyra uppgavs även som komplext av majoriteten av respondenterna. Revisorerna uttryckte att steget som innefattar att planera utförandet av revisionen är tidskrävande med omfattande dokumentationskrav. Respondenterna påpekade att i vissa situationer anses detta steg ej nödvändigt då de mindre komplicerade företagen är relativt små och enkla i förhållande till större bolag (IAASB, 2019a). Däremot uttryckte även en respondent att det ökade dokumentationskravet som tillkommit med ISA, kunde bero på en större samhällsutveckling där det läggs större tyngd och fokus på säkerhet i revisionen. Detta har bidragit med längre och mer detaljerade ISA-standards, vilket i sin tur bidragit med mer omfattande arbetsmoment för revisorerna (Accountancy Europe, 2018b). Dock uppfattade vi de ökade dokumentationskraven som något revisorerna tyckte bidrog med mer kvalitet och legitimitet för den utförda revisionen (Sadati & Sandin, 2005). Vi kan därigenom tolka det ökade kravet på dokumentation likt en aspekt som höjer värdet på den slutförda revisionen. Fastän dokumentationen som inte inkluderas i den slutgiltiga produkten är något som kunden tar del av, uppfattar vi att revisorerna anser att det höjer värdet på revisionen. Detta då kontroller genomförs på ett mer detaljerat och djupgående sätt.

Vi kan i en genomgång av revisionsprocessen se liknelser i det andra och fjärde steget där komplexitet upplevs i form av dokumentationskrav. I båda stegen angav revisorerna att en ökad

mängd dokumentation både var omfattande och tidskrävande. Svanström (2008) hävdar i sin studie om mindre företags efterfrågan på revision, att de mindre företagen som oftast har enklare förhållanden som inte kräver samma ingående och detaljerade revision, som de större bolagen. Vi kan därför tolka kraven som ISA-standarderna ställer på den utförda revideringen av de mindre komplicerade företagen som omotiverad i relation till de rådande förhållandena i företagen. Omfattande och ingående krav som ställer för höga krav på revisorns utförande, kan istället resultera i att revisorn försummar kunden och lägger fokus på dokumentation och checklistor. Risken överförs då från företagets riskfyllda områden och processer, till revisorns utförande och revidering. Det resulterar i att revisorns professionella bedömning blir det som huvudsakligen avgör kvalitén på revisionen. Det är därför av vikt som regelverket bör utgå från de egenskaper och karaktärsdrag som de mindre komplicerade företagen har för att behålla kvalitén på revisionen (IAASB, 2019a).

Ett ytterligare steg som upplevs som komplext var det femte steget i revisionsprocessen. Övervägning och granskning av den inre kontrollen innebär att revisorn kontrollerar och säkerställer hur tillförlitlig och legitim företagets kontroll av rutiner är (Jiang & Li, 2010). I de mindre komplicerade företagen uppgav revisorerna att det vanligen inte förekom någon intern kontroll då företagens anställda som oftast är väldigt få i relation till de större företagen. Detta bidrar med försvårande omständigheter att följa ISA när det i praktiken inte existerar någon intern kontroll. Utifrån revisorernas påståenden kan vi därför se ett samband mellan en upplevd komplexitet och ISA-regleringen i de fall där en intern kontroll inte existerar. Respondenterna som upplevde svårigheter i det femte steget påtalade att en förenkling av standarder eller så specifikt som det femte steget hade effektiviserat revideringen av mindre komplicerade företag.

I två de resterande stegen i revisionsprocessen kunde vi inte finna några samband om komplexitet existerar. Respondenternas varierande svar gjorde inte det möjligt att identifiera liknelser i upplevelser och åsikter. Det kunde inte heller påvisas några samband med tidigare forskning inom ämnesområdet, vilket bidrog till att empirin i denna forskning inte var tillräcklig för att dra några nya slutsatser. Vi kunde inte heller finna samband med den litteratur som vår forskning är grundad i. Därför tar vi det försiktiga beslutet att inte dra några slutsatser i de andra stegen än steg två, fyra och fem, där respondenterna uttryckligen upplevde komplexitet. Grundat i denna komplexitet, uppgav majoriteten av respondenterna att de är positivt inställda till förenklade standarder för mindre komplicerade företag. Respondenterna påpekar att trots omständigheterna såsom den upplevda tidsåtgången och de omfattande dokumentationskraven så är ISA ett kvalitetssäkert och välgrundat regelverk.

6.2.2 Analys av ISA-regelverket

IAASB har påpekat i sitt *discussion paper* från tidigare i år att komplexitet existerar för revideringen av mindre komplicerade företag utifrån ISA (IAASB, 2019a). Allt eftersom ISA-standardernas innehåll utvidgas med fler detaljer och vägledning för att hantera den dynamiska miljö som företagen idag befinner sig i, ökar standarderna kontinuerligt i längd (ACCA, 2018). Ökning i längd kan agera hinder snarare än vägledning för revisorerna i de situationer som där är brist på praxis eller aktuell vägledning (Accountancy Europe, 2018a). Denna problematik bekräftas i vår intervju med respondenten från NRF.

..och det har ju funnits en allmän kritik under väldigt många år att den här skalbarheten som ISA egentligen ska utmärka det vill säga... att de ska kunna användas i alla typer av revisioner att det inte riktigt funkar i praktiken så de senaste åren har de senaste ISA som kommit ut bara blivit ännu mer komplexa de är längre det är ett väldigt krångligt språk...
- förbund ett

Respondenten från NRF styrker det revisorerna påvisar om komplexitet vid revidering av mindre komplicerade företag utifrån ISA. Vidare uttrycker respondenten från NRF hur SASE löser denna grundproblematik som ISA bidrar med vid revidering av mindre komplicerade företag. Som tidigare nämnt har IAASB i det nuvarande projektet¹⁴ kring revidering av mindre företag benämnt SME som mindre komplicerade företag. Vi utgår därför från att SME i uttalandet hänvisar till vår definition av mindre komplicerade företag.

...vilket då gjorde att man i ett nordiskt perspektiv tog fram det här utkastet till en förenklad standard som är inriktad efter SME som baseras på ISA men inte ja är betydligt mindre... - förbund ett

Eftersom att ISA-standarderna blir mer detaljerade kan detta även resultera i en uppfattad "checklista-strategi", med fokus på överensstämmelse snarare än att tillämpa bedömning i de förfaranden som genomförs. Faktorerna kan eventuellt leda till att de mindre komplicerade företagen värderar revision lägre än tidigare (IAASB, 2019a). I takt med att standarderna blir mer detaljerade, ökar risken att standarderna förlorar klarheten och skalbarheten som projekten *clarity* och *scalability* syftade till att förtydliga. Ifall IAASB försöker detaljera och anpassa standarderna efter varje ändamål är risken att ISA tappar sin grund och blir mer komplexa. Ett komplext regelverk kan på så sätt bli mer problematiskt ifall IAASB tillsätter ännu fler regler och standarder för att förenkla det. Som representanten från NRF påtalade, kan en standard som är utformad för att fokusera på de mindre komplicerade företagen förenkla processen då det utgår från den mesta enkla företagsformen som grund.

¹⁴ Projektet som berör *less complex entities* (IAASB, 2019b)

En ytterligare aspekt till det fortsatta arbetet med ISA-regleringen är kritiken¹⁵ som den nordiska standarden mottog.

...var ju väldigt mycket från dem också som den här SASE standarden fick *pushback* eftersom de menade att det funkar inte med nationella lösningar... - förbund ett

Anledning till att SASE inte kunnat tillämpas menar respondenten beror på att utkastet måste etableras på internationell nivå och inte fokuseras på en nationell nivå.

det var att man menade att ska man göra en sån här grej det funkar inte på nationell nivå det måste upp på den globala agendan... - förbund ett

Vi tolkar detta uttalande som att NRF inte tror att en utveckling inom revisionsstandarder för mindre komplicerade företag kan ske förens standarderna blir accepterade på en internationell nivå. Dock, som Accountancy Europe påpekar i sin rapport om utvecklingen i Sverige och Danmark från 2018 ses Sverige som ett bra exempel på att utvärdera effektiviteten som dagens standarder för mindre komplicerade företag har (Accountancy Europe, 2018b). Vi tror därför att potentialen för den nordiska standarden finns, men att den först måste bli erkänd och bekräftad av IAASB som tillräckligt kvalitetsäker för att ges en ordentlig chans. Först då tror vi att den nordiska standarden kan etableras för de mindre komplicerade företagen på en global nivå.

6.3 Analys av komplexitet

IAASBs definitionen av komplexitet har till en början legat till grund för hur studien förhåller sig till begreppet komplexitet. Allt eftersom studien fortsatt har denna definition av begreppet komplexitet blivit allt mer otydlig, och vi har i vår studie utvecklat en ny tolkning av detta begrepp. Istället för att ha en fri tolkning av begreppet, har vi därför valt att definiera komplexitet som de svårigheter eller olägenheter revisorn uppfattar i revisionsprocessen. I ett av IAASBs nyare dokument som berör projektet kring *less complex entities* beskrivs den miljö som mindre komplicerade företag befinner sig i som komplex. Likaså yttras ISAs regelverk som komplext (IAASB, 2019a). Det är genomgående ett vagt definierat begrepp i IAASBs projekt där vi uppfattar att friheten till tolkning är för stor. Trots detta, tar vår studie utgångspunkt i IAASBs arbete och projekt, med en modifiering på definitionen av komplexitet.

Revisionsprocessen har av Barlev och Haddad (2004) beskrivits som en komplex och problematisk process på flera sätt. Författarna ger ett tydligt exempel på hur komplex

¹⁵ Se <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Response-to-Nordic-Federation-Draft-Standard-for-Audits-of-Small-Entities.pdf>

revisionsprocessen kan uppfattas som genom att beskriva omständigheterna kring Enron-skandalen, vilket även beskrivs som en av historiens största revisionsskandaler. Barlev och Haddad (2004) förklarar vidare hur de interna kontrollerna och deras påverkan på den finansiella informationen utgör en komplexitet i revisionsprocessen. Hultin och Krisandersson (2012) poängterar även hur granskningsmoment såsom interna kontroller som konstant närvarar i revisionsprocessen, ökar eller minskar komplexiteten.

Det som påverkar komplexitetsgraden, menar Hulthin och Krisandersson (2012) beror på vad det är som granskas och hur stor del det har i revisionsprocessen. I de mindre komplicerade företagen är de interna kontrollerna relativt små eller icke-befintliga i relation till de större företag som inte definieras som ett mindre komplicerat företag. Det bidrar till en ökad komplexitetsgrad då revisionen av dessa kontroller försvåras. Men eftersom det är ett krav som revisorn i revideringen inte kan avvika från, bidrar det till en försvårad process i revisionsprocessen. Respondenterna uttryckte i intervjuerna att ISA-regleringen är ett regelverk som sätter höga krav för att behålla en hög kvalité, och där standarder ska följas. Däremot uppgav även ett fåtal respondenter att det går att 'plocka ut' det mest väsentliga för det enskilda företag som revideras. Det innebär dock att revisorn, i sin professionella bedömning, ska besluta vad som anses mest väsentligt och var riskerna kan tänkas finnas. Tidigare forskning tyder även på att komplexiteten vanligtvis uppkommer när revisorn beslutsfattande och bedömning vägs in i revisionsprocessen (Maines & Wahlen, 2006). Dock påpekar Maines & Wahlen (2006) att den komplexitet som kan uppstå vid beslutsfattande och bedömning påvisas ha en mer indirekt än direkt påverkan på revisionsprocessen. Vi har i vår studie upplevt revisorerna uppfattar en del steg och moment i revisionsprocessen som komplexa och omfattande genom upplevda svårigheter i bedömning och omfattande krav från ISA-regleringen.

Begreppet komplexitet som varit ett genomgående begrepp i vår studie, kan utifrån en analys av empiri anses som diffust och oklart. Begreppet är diffust i den mening att vår empiriska data indikerar dess otydlighet i definiering och innebörd. Flertalet av respondenterna uttryckte att en komplexitet, som vi tidigare i denna studie definierat som upplevda svårigheter, existerade i revisionsprocessens steg. Revisorerna påpekade att det var svårt att definiera i vilket steg de upplevde svårigheter och exakt vad det var som uppfattades som komplext. Vi tror att detta kan skapa eventuella problem och svårigheter för IAASB i ett vidare skede när en utveckling av standarder för denna typ av företag ska genomföras (IAASB, 2019a). Ifall begreppet komplexitet upplevs som diffust och svårplacerat tror vi att det är en bidragande faktor till att eventuella missförstånd uppstår vid upprättande av en ny standard, som specifikt utgår ifrån

begreppet komplexitet och dess innebörd. I tidigare studier har komplexitet i revisionsprocessen definierats som svårigheter, problematik och andra problem som försvårar revisorns utförande av revisionen (Hulthin & Krisandersson, 2012; Barlev and Haddad, 2004; Copeland, 2005). Det framgår varken av litteratur eller av IAASB en tydlig definition av begreppet komplexitet. Detta innebär att åsikterna kring komplexitet kan variera då revisorerna kan ha olika uppfattningar av begreppet. Vi tror därför att begreppets otydliga innebörd kan försvåra framtidens utveckling av en enklare standard.

6.4 Revidering av mindre komplicerade företag utifrån teorierna

I detta delkapitel kommer vi genomgående att använda oss av studiens valda teorier för att undersöka om det existerar en komplexitet vid revideringen av mindre komplicerade företag.

6.4.1 Legitimitetsteorin och intressentmodellen

Studiens resultat tyder på att det finns ett samband mellan de mindre komplicerade företag som väljer att bli reviderad trots det att krav ej föreligger och våra valda teorier. Utifrån respondenternas svar kan vi därmed bygga vidare analysen på studiens valda teorier.

Intressentmodellen och legitimitetsteorin bygger till viss del på samma innebörd, att skapa legitimitet och hållbara relationer mellan de involverade aktörerna (Russo-Spena, Tregua & De Chiara, 2016). Legitimitetsteorin antyder att det existerar ett samspel mellan grupper och samhället. De organisationerna som anses legitima av de olika grupperna i samhället, anses existera. Det är därför av hög relevans som organisationerna i samhället försöker bete sig acceptabelt och efter gruppernas krav och förväntningar (Götherström, 2012).

Revisor fyra menar, i förhållande till fri revisionsplikt, att för intressenter spelar det stor roll hur företaget redovisar sin finansiella position, och att det är detta som skapar trygghet för intressenten.

...jo men det tror jag... som intressent vill man ju veta att företaget går bra och... att det inte är några konstigheter helt enkelt... - revisor fyra

Samtidigt påpekar revisor sex även den skillnad som görs av intressenterna mellan en granskning och fullständig revision. Denna skillnad medför att ett företag som blir reviderat medför högre legitimitet än ett företag som väljer att inte bli reviderat (Accountancy Europe, 2018b). Respondenten uttryckte även att en revision bidrar med högre tillförlitlighet och förtroende hos samhällets aktörer. Därför väljer de mindre komplicerade företagen som inte besitter revisionsplikt att trots det fria valet, genomgå en revidering.

...kanske intressenter som har intressen i företaget.... de kan jag nog tänka mig... väger det tyngre att ha genomfört en revision... och inte... en granskning... - revisor sex

Som forskare finner vi ett samband mellan legitimitetsteorin och intressentmodellen vilket även Phillips (2003) påpekar i sin studie om intressenternas legitimitet. Majoriteten av våra respondenter uttrycker att revidering och legitimitet går hand i hand, vilket ett fåtal av respondenterna även sagt påverkar intressenternas syn på företaget. De företag som väljer att genomgå en revidering, upplevs som mer legitima och tillförlitliga enligt intressenterna. Intressenterna ser på så sätt den utförda revisionen som en garanti för att företaget betett sig korrekt. Flertalet av respondenterna menar på att mindre komplicerade företag förlitar sig mer på revisorn än vad ett större företag skulle göra. Komplexitet som uppstår för revisorn vid revidering av mindre komplicerade företag enligt ISA, skulle kunna leda till en lägre legitimitet. I nästa led hade detta möjligtvis kunnat påverka hur intressenterna upplever företaget. Om komplexiteten är en bidragande faktor till att legitimiteten försämras kan det också vara orsaken till att intressenternas förväntningar påverkas och förändras. De förväntningar som intressenterna har på företaget kan komma att förändras ifall företagets legitimitet försämras, och bidra till att intressenterna förlorar det intresse som tidigare funnits (Phillips, 2003). En annan orsak till att resultatet är fritt för tolkning är på grund av variation i respondenternas svar, vilket ger oss möjligheten att tolka empirin fritt utefter vald teori.

En ytterligare förklaring till komplexiteten som uppstår vid revidering, kan utifrån teorierna förklaras genom det faktum att ISA upplevs tidskrävande, vilket vi tror kan försämra kvaliteten på revisionen och leda till en sänkt legitimitet. Vi vet från tidigare genomgång av studerade teorier att uppfattad legitimiteten har stor inverkan på intressenterna (Götherström, 2012). ISA har trots upplevd komplexitet bidragit med legitimitet, vilket respondenterna har förhoppningar på att ett eventuellt nordiskt regelverk också ska bidra med. Utifrån en analys av regelverket, kunde vi även identifiera de krav som den nordiska standarden måste tillfredsställa för att IAASB och intressenterna ska bekräfta standarden. Detta beror på grund av kraven som intressenterna ställer på revisionskvalité (IFAC, 2012).

Majoriteten av respondenterna påpekar även att införandet av en enklare revisionsstandard för mindre komplicerade företag förmodligen hade medfört likvärdig kvalité och legitimitet som ISA. Vi tror därför att denna typ av standard hade kunnat förebygga den tidigare nämnda komplexiteten och följd som ISA bidrar med vid revidering av mindre komplicerade företag. Ingen av respondenterna uttryckte upplevd komplexitet som en ny svårighet, utan snarare som

en belastning på ett redan utvecklat regelverk. Respondenterna upplevde ISA främst som tidskrävande och omfattande vid revidering av mindre komplicerade företag. Vi tror att ett nytt regelverk som inte uppfyller samma kvalitet och trovärdighet hade minskat legitimiteten på den utförda revisionen. Det är därför högst relevant att kraven på den utförda revisionen håller en hög standard och beskaffenhet även vid en ny standard eller regelverk.

Vi kan utifrån legitimitetsteorin och intressentmodellen finna ett samband mellan försämrad legitimitet vid revidering av mindre komplicerade företag utifrån ISA. ISA-standardernas omfattande moment riskerar att leda till en försämrad legitimitet då revisorn, baserat på sin professionella bedömning, självmant beslutar att förenkla en del av de krav som ISA förespråkar. Detta leder till en förenkling vid revidering av mindre komplicerade företag, vilket vi tror har en effekt på legitimiteten för intressenterna. Om delar av stegen förkortas finns det risk att väsentliga aspekter försummas och detta tror vi kan påverka legitimiteten på revisionen som helhet.

Upprättandet av en enskild standard för de mindre komplicerade företagen kan förebygga och minimera risken för att denna typ av förenkling utförd av revisorn. Vid en försämrad legitimitet riskerar även företaget att förlora intressenternas anspråk och förtroende. Ännu en gång kan vi bestyrka vårt samband genom att jämföra med det Phillips (2003) förespråkar om relationen mellan legitimitet och intressenter.

Tidigare studier har visat på att de mindre komplicerade företagen väljer att bli reviderade utifrån ISA trots att det ej föreligger krav på detta (Deegan & Unerman, 2011). Litteraturen har visat på att detta till viss del kan förklaras genom den legitimitet som en revidering ger till både företaget och till intressenterna. Collis (2008) har visat på att detta fenomen existerar, framförallt gentemot banker som har stort behov av att ta del av företagets legitimitet. Som tidigare nämnt är ISAE 3000 den granskning som ett företag kan välja att genomgå istället för att bli reviderade. Trots denna standard väljer ändå flertalet av de mindre komplicerade företagen att genomgå en revision för ökad legitimitet (FAR, 2019c). Litteraturen, samt vår studie, visar på innebörden av legitimitet och kan tänkas förklara varför mindre komplicerade företag väljer revidering framför granskning (Collis, Jarvis & Skerratt, 2004). Vi tror att IAASBs projekt som helhet kommer bli en utmaning på grund av att identifiering av komplexitet i revisionsprocessen kan uppfattas som diffus. Det kommer bli ett beslut för

IAASB om att använda SASE som ny standard eller vidareutveckla *Scalability* projektet¹⁶ ytterligare. En vidareutveckling av *scalability* måste dock fortfarande kunna bidra med likvärdig legitimitet och kvalitet som det ursprungligen gjorde vid en revidering utifrån ISA. Om detta skulle misslyckas tror vi att intressenterna hade uttryckt sitt missnöje angående den försämrade legitimiteten och företagen hade återigen gått tillbaka till att bli reviderade utifrån ISA. Ifall en ny standard som SASE införs för revidering av mindre komplicerade företag tror vi att det är av yttersta vikt att denna standard anpassas efter de globala och internationella krav som ställs på revisionen (IAASB, 2018a).

Eftersom studiens syfte är att undersöka upplevd komplexitet vid revidering av mindre komplicerade företag, kan vi utifrån vår insamlade empiri och noggrann bearbetning av teori, identifiera ett antal samband. Vi kan fastställa att det finns en upplevd komplexitet, men att den upplevs som diffus, vilket gör det möjligt att tolka komplexiteten i revisionsprocessen utifrån individens unika perspektiv. Vi kan även konstatera att en förenklad standard för de mindre komplicerade företagen har stor efterfrågan hos den övervägande majoriteten av respondenterna. Representanten från NRF ställer sig även positiv inför en sådan standard. Dock kan vi fastställa att det *Scalability project* som IAASB framfört inte fungerat optimalt för revisorerna vid revidering av de mindre komplicerade företagen, utan detta projekt gjorde det endast mer komplicerat. Vi tror därför, utifrån empiri och teori, att en standard som tar hänsyn till de mindre komplicerade företagens förutsättningar, exempelvis interna kontroller, men som bibehåller likvärdig kvalitet som det ISA förespråkar, är ett vinnande koncept. En standard lik SASE, men utvecklad och bearbetad i förhållande och med hänsyn till de globala kraven, är vad vi anser vore optimalt. Ett globalt regelverk hade ökat legitimiteten och säkerheten för kvalitet för revisorn och intressenterna vid revidering av de mindre komplicerade företagen.

I tabellen nedan presenteras en sammanfattning av analysen utifrån studiens valda teorier. Analysen utgår från att finna komplexiteten vid revidering av mindre komplicerade företag utifrån legitimitetsteorin och intressentmodellen.

¹⁶ Se https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20170313-IAASB_Agenda_Item_7-A_SMPSME-Scalability-Final.pdf

Tabell 6.2 Sammanfattning utifrån valda teorier

Aktör/Teori	Intressentmodellen	Legitimitetsteorin
Utifrån revisorns perspektiv	Utföra en trovärdig och kvalitetssäker revision för klienten.	Utföra en revision för klienten som motsvarar intressenternas krav på legitimitet.
Utifrån klienten perspektiv	Ställer krav på en korrekt och tillförlitlig utförd revision.	Kräver legitimitet av den utförda revisionen som en garanti för intressenternas förtroende.

7. Slutsatser och diskussion

I detta slutliga kapitel kommer studiens slutsatser och diskussion presenteras. Uppsatsens syfte är att undersöka om det existerar en komplexitet i revisionsprocessen vid revidering av mindre komplicerade företag i Sverige utifrån ISA. Intervjuer har genomförts med både auktoriserade revisorer och NRF. Fokus lades på upplevda svårigheter som revisorerna som reviderar mindre komplicerade företag i Sverige, utifrån ISA, upplever. Utifrån en analys av empirin har tre aspekter av komplexitet i revisionsprocessen identifierats: omfattande dokumentationskrav, planering av utförande och granskning av interna kontroller. Slutligen presenteras studiens bidrag samt förslag på framtida forskning varav ett förslag är att ha en jämnare könsfördelning av respondenter.

7.1 Komplexitet som uppstår vid revidering av mindre komplicerade företaget

Studien har gett en enhetlig bild av den komplexitet som uppstår vid revidering av mindre komplicerade företag. Samtliga revisorer och representanten från NRF uppgav att det existerar svårigheter att revidera de mindre komplicerade företagen utifrån de rådande ISA-standarderna. De uttryckte att svårigheterna finns i dokumentationskrav och granskning av inre kontroller, vilket kräver mer tid och omfattande dokumentationsplikt.

Ett samband vi funnit i vår studie är att det huvudsakligen existerar en komplexitet i tre av revisionsprocessens sju steg. Respondenterna uttryckte försvårande faktorer i revisionsprocessens andra, fjärde och femte steg, som berör revisionens planering och granskning av interna kontroller. Komplexiteten som upplevs av revisorerna definierades som för stora dokumentationskrav i steg två, vilket tar tid från utförandet av den faktiska revisionen och istället läggs på förberedelser och planering. De omfattande dokumentationskraven påtalades även i det fjärde steget. Revisorerna uttryckte att dokumentationskraven som ISA ställer i planeringen av revisionens utförande, är för stora i förhållande till företagets egenskaper. Ett litet företag innefattar inte samma processer och egenskaper som ett större företag. Revisorerna påtalar därför att kraven blir omfattande och för stora för utförandet (Svanström, 2008).

I steg fem uppfattades komplexiteten ligga i granskningen och säkerställandet av de interna kontrollerna. Revisorerna uttryckte att svårigheter finns i de mindre komplicerade företagen

som i jämförelse med större företag¹⁷ vanligtvis inte har några interna kontroller. Trots att komplexitet uppstår vid revidering av mindre komplicerade företag så väljer fortfarande en del av dessa företag att genomgå en revidering (Collis, 2008). Niemi, Kinnunen, Ojala, & Troberg (2012) menar i sin studie att en av de huvudsakliga orsakerna till att de mindre företagen genomgår en revision är behovet att förbättra sina interna kontroller och förbättra kvalitén på finansiell information. Det tyder på att aktörerna har förväntningar på interna kontroller, vilket bidrar till en högre efterfrågan på revision hos de mindre komplicerade företagen. Kim, Simunic, Stein & Yi (2011) studie visar på att frivilliga revideringar spelar en viktigare roll för att öka trovärdigheten i den finansiella informationen än obligatoriska revideringar som tillkommit genom lagkrav. Med utgångspunkt att resultatet av revisionen är informativt till intressenterna såsom aktieägare, långgivare och andra potentiella intressenter, kan revisionen även ses som ett offentligt gott i den mening att intressenterna kan använda den granskade informationen. Dedman, Kausar, & Lennox (2014) menar att intressenterna kan ta del av informationen från revisionen utan att behöva bidra med ytterligare tillskott av information.

Fastän en granskning är en valmöjlighet för de mindre komplicerade företagen som inte besitter revisionsplikt, framgick det i empirin att det existerar olika förväntningar i samhället mellan en granskning och en professionell revision. En revision uppfattas som mer kvalitésäker och tillförlitlig för de intressenter som det behövs skapa legitimitet för (Accountancy Europe, 2018b). Eftersom vi tidigare fastställt att det kan finnas samband mellan företagets legitimitet och eventuella intressenter och deras förväntningar, drar vi slutsatsen att dessa komponenter tillsammans skapar efterfrågan på ett enklare standardregelverk för mindre komplicerade företag. I tidigare forskning har de ökade kostnaderna som uppstår för mindre komplicerade företag som genomgår en revidering angivits som faktorer som begränsar de mindre företagen (Borg & Johansson, 2014). Vi kan dock i vår studie dra en slutsats att trots de ökade utgifterna för klienterna, så väljer de mindre komplicerade företagen att genomgå en revidering för att öka legitimiteten hos deras intressenter (Collis m.fl., 2004). Förutom de intressenter som kräver en professionell revision såsom banker och investerare, så bidrar revisionen med ett förhöjt förtroende hos de resterande intressenterna (Ström & Strand, 2012). Det är genom denna diskussion som vi även drar slutsatsen att en standard som uppnår hög kvalitet vilket i sin tur bidrar till legitimitet och tillförlitlighet är ett krav för att revisionens rykte och innebörd ska bibehållas.

¹⁷ De företag som överskrider kriterierna för definitionen av mindre komplicerade företag.

Likaså gäller för nordiska utkastet, SASE, som har god potential till att bli något positivt för den nordiska revisionen (NRF, 2015). Ifall den ges förtroende till att vidare utvecklas och prestera utifrån de upplevda svårigheter som upplevs i Norden, kan den bli konkurrenskraftig och bidra till en större utveckling inom revisionsstandarderna. Däremot bör det poängteras att den nordiska standarden måste uppnå kvaliteten och beskaffenheten av ett internationellt regelverk för att komplettera det vi idag använder för att revidera mindre komplicerade företag (IAASB, 2018a). Trots att det finns en ökad efterfrågan på ett förenklat regelverk anpassat till de mindre komplicerade bolagen, uttryckte majoriteten av revisorerna att ISA ger så pass hög kvalitet och säkerhet vid revidering, att det eventuella utkastet måste kunna säkerställa likvärdiga resultat. Som forskare föreslår vi att ett enklare standardregelverk, som kan representera uppdelning enligt K2 och K3 bör införas för att effektivisera revideringen av mindre komplicerade företag.

Utifrån studiens litteratur, teorier och empiriska data tror vi att en förenklad standard för revidering av mindre komplicerade företag hade minskat den upplevda problematik och de svårigheter som revisorerna och representanten från NRF påpekade. Dock tror vi att det kontinuerligt behövs utveckla standarderna och dess innehåll för att anpassas med omvärldens förändringar och krav på utförd revision. Då studien bygger på en pågående diskussion inom IAASB med många påverkande variabler och faktorer, så är det utmanande för oss i nuläget att dra en slutsats om hur resultatet i praktiken kommer att bli. Vi drar därför våra slutsatser utifrån den nuvarande situation som revisorerna befinner sig i och de befintliga standarder som idag existerar. Vi tror att detta kan komma att ändras över tid i takt med att IAASB projekt fortsätter och vidareutvecklas. Detta innebär att vår studie är väldigt aktuell i dagsläget och att slutsatserna kan komma att förändras och ha mindre relevans i takt med nya utvecklingar inom ISA.

7.2 Studiens bidrag

Som följd av revisionspliktens avskaffande år 2010, har revisorer behövt skaffa sig en ny förståelse för varför en del företag som ej besitter revisionsplikt fortfarande väljer att bli reviderade (Accountancy Europe, 2018b). Studiens resultat bidrar till att förstå varför man fortfarande väljer att bli reviderad, och hur ett regelverk kan anpassas efter de företag som frivilligt väljer en revidering (Collis, 2003; Johansson & Sjögren, 2013). Studien grundas i revidering utifrån ISA-regelverket men med fokus på att finna en lösning på en förenkling av detta regelverk och ett mer anpassningsbart tillvägagångssätt för mindre komplicerade företag.

I dagens läge finns det begränsat med tidigare forskning inom ämnesområdet då det är ett pågående projekt (IAASB, 2019a). Vår studie kommer därför bidra till ytterligare forskning genom en uppdaterad synvinkel på ISA-regleringen för mindre komplicerade företag. Tidigare forskning har i viss mån visat på att ISA upplevts som svårförståeligt vid revidering på grund av alldeles för ingående och komplicerade standarder (ACCA, 2018). Likaså har forskning även tytt på att företagens storlek haft en betydande roll när det gäller revidering utifrån ISA. Forskning har visat på att revisorer upplevt ISA som omfattande, vilket medfört till IAASBs projekt som vi nämnt i tidigare kapitel (Accountancy Europe, 2018a).

I relation till tidigare forskning möjliggör vår studie till framtida forskning i den bemärkning att vi har valt att själva definiera begreppet komplexitet utefter den empiriinsamling vi genomfört. Detta är en nykommen definition som tidigare inte använts i den forskning vi tagit del av, och anser därför att vi kan bidra med något nytt till framtida forskning (IAASB, 2019a). Vi har även som mål att bidra med en tydlig beskrivning av begreppet mindre komplicerade företag, och möjliggöra för att framtida forskning kan utgå från vår sammanställning av begreppet.

Studiens resultat bidrar till en ökad förståelse och insikt i om det faktiskt existerar en komplexitet i revisionsprocessen. Resultaten svarar även mot att presentera vilken komplexitet som upplevs vid revideringen av mindre komplicerade företag. Vårt bidrag vore i detta fall att ge framtida forskning en språngbräda för att vidare undersöka ämnet som berör upplevd komplexitet i revisionsprocessen, i synnerhet vid revidering av mindre komplicerade företag.

Uppsatsen har även tänkt bidra med den definition av komplexitet som studien baseras på. Med utgångspunkten i denna definition av komplexitet strävar studien efter en fortsatt forskning och användande av denna benämning. Detta för en vidare forskning kring fenomenet allt eftersom IAASBs projekt kring *less complex entities* fortsätter och resulterar i nya utfall (Accountancy Europe, 2018a).

7.3 Studiens begränsningar och förslag på framtida forskning

Trots försök att minimera antalet risker och begränsa arbetet finns det fortfarande ett fåtal begränsningar som måste tas i beaktning. Studiens definition av mindre komplicerade företag grundas på IAASB redan befintliga definition av småföretag. Detta kan innebära att studiens och dess resultat är partiskt och vinklat i förhållande till den definition som redan existerar. Vi

kommer därför inte i denna studie omdefiniera mindre komplicerade företag på nytt, inte heller avvika från IAASBs definition.

Då vi endast kom i kontakt med ett förbund, NRF, kan vi därför inte utesluta att andra organisationer har avvikande åsikter rörande ISA och komplexiteten i det nuvarande regelverket. Trots detta är NRF de som ligger till grund av utvecklandet av den nordiska standarden och det nordiska utkastet, vilket vi tror betraktar som legitimt nog att grunda vår studie och forskning på. Däremot kan vi utesluta det faktum att studiens resultat hade kunnat resultera i annorlunda slutsats om fler organisationer med avvikande åsikter och uppfattningen, medverkat. En ytterligare begränsning i vår studie är könsfördelningen på respondenterna. Endast tre av de totalt tolv respondenterna var kvinnor vilket kan vinkla studiens resultat då det är ett mansdominerat yrke (Revisionsvärlden, 2017).

Som förslag på vidare forskning anser vi att allt eftersom IAASB utvecklar projekt gällande revidering av mindre komplicerade företag, kan en vidare intervju med organisationer likt FAR och IFAC bidra till att studiens resultat blir mer legitimt och reliabelt.

Vidare ges förslag på att framtida forskning kan ha i beaktning de olika definitioner av begreppet komplexitet som existerar, och att bygga vidare på studiens definition av begreppet komplexitet. Vi föreslår även att till framtida forskning ha jämnare könsfördelning bland andelen respondenter. Detta eftersom resultatet skall bli så könsneutralt som möjligt vilket vi tror kan ge en mer varierande empiriinsamling och möjligtvis även påverka studiens resultat.

Vi bygger vidare på Collis (2008) studie och anser att det behövs fortsatt framtida forskning för att förstå begreppet komplexitet i revisionsprocessen. Vi anser även att framtida studier bör undersöka intressenternas efterfrågan på en ny revisionsstandard för de mindre komplicerade företagen och om de hade upplevt likvärdig legitimitet som vid ISA. Revisorerna uttryckte sig i denna studie att de tror på att fortsatt legitimitet hade funnits, men det är ännu outforskat vad intressenterna anser om detta. Vi tror att detta kan bli problematiskt på grund av den legitimitetsanalys vi presenterat i studien och uppmanar framtida forskning att studera detta ämnesområde närmare.

Litteraturförteckning

1978/660/EEG. Europaparlamentets och rådets fjärde direktiv 1978/660/EEG den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG). Text av betydelse för EES. Bryssel: Europeiska Unionen. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:19950101:SV:PDF>

1978/660/EEG artikel 51;11.1. Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG av den 18 juni 2003 om ändring av direktiven 78/660/EEG, 83/349/EEG, 83/635/EEG och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa typer av bolag, banker och andra finansinstitut samt försäkringsföretag (78/660/EEG artikel 51;11.1) Text av betydelse för EES. Bryssel: Europeiska Unionen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0051&from=EN>

2006/43/EEG. Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG. Text av betydelse för EES. Bryssel: Europeiska Unionen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=EN>

ACCA (2018), *Think small first - towards better standards for for the audits of less complex entities*, Hämtad den 2019-05-16 från: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Supporting-SME-audit/pi-SME-auditing-standards.pdf

Accountancy Europe (2018a), *Simplifying auditing standards for small or non-complex entities*, Hämtad den 2019-03-15 från: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180412_Publication_Simplifying-auditing-standards-for-small-or-non-complex-entities-Exploring-possible-solutions-1.pdf

Accountancy Europe (2018b), *Rediscovering the value of SME audit – Recent developments in Sweden and Denmark*, Hämtad den 2019-03-14 från: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180209-Rediscovering-the-value-of-SME-audit-Recent-developments-in-Sweden-and-Denmark-1.pdf>

Accountancy Europe (2019), *Audit exemption thresholds in Europe*, Hämtad den 2019-03-14 från: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/181114_Audit-exemption-thresholds-in-Europe_2018_survey-update_3.pdf

Alvehus, J., *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok*. Stockholm: Liber AB, 2013

- Andersson, K. J., Jarnemo, C., & Zetterström, J. (2006). *En studie om användandet av årsredovisningen i samband med marknadsföring*. Kandidatuppsats. Karlstads universitet.
- Andersson, M., & Persson, A. (2013). *International Standards on Auditing: Revisorerers upplevelser om revisionskvalitets förändring efter implementeringen av en ny revisionsstandard*. Magisteruppsats. Högskolan i Halmstad.
- Ahrne, G. & Svensson, P., *Handbok i kvalitativa metoder*. (2 uppl) Stockholm: Liber., 2015
- Balaj, B., & Mohammedian, F. (2018). *Digitalisering inom revisionsyrket: En kvalitativ studie om hur effektivitet och kvalitet har förändrats i samband med digitaliseringen*. Kandidatuppsats. Mälardalens högskola.
- Balans (2018) *Genombrott för revision i mindre företag*. Hämtad den 2019-04-26 från: <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/genombrott-for-revision-i-mindre-foretag/>
- Bolagsverket, *Revisor – Aktiebolag*, Hämtad den 2019-03-14 från: <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/starta/revisor>
- Burrowes, A., & Persson, M. (2000). The Swedish management audit: a precedent for performance and value for money audits. *Managerial Auditing Journal*, Vol 15 (3), 85-97.
- Carrington, T. *Revision*, Stockholm: Liber AB, 2014
- Cassel, F. *Den reviderade revisorsrollen - En oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag AB, 1996
- Collis, J. (2003) *The Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit*, London: DTI, Oktober.
- Collis, J. (2008). Directors' views on accounting and auditing requirements for SMEs. *Londres: Department of Business, Enterprise and Regulatory Reform*.
- Collis, J., Jarvis, R., & Skerratt, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK. *Accounting and Business Research*.
- Copeland, J. E., Jr. (2005). Ethics as an imperative. *Accounting Horizons*, 19 (1): 35–43.

- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Heian, J. B. (1997). Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the Big Six. *Accounting, organizations and society*, 22(1), 1-27.
- Dedman, E., Kausar, A., & Lennox, C. (2014). The demand for audit in private firms: recent large-sample evidence from the UK. *European Accounting Review*, 23(1), 1-23.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15 Issue: 3, 282-311
- Deegan, C., & Blomquist, C. (2005). Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between the World Wide Fund for Nature and the Australian minerals industry. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4–5)
- Deegan, C, & Unerman, J., *Financial Accounting Theory*. Second European Edition. Maidenhead: McGraw-Hill Education, 2011
- Denscombe M., *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 3. Lund: Studentlitteratur, 2014
- Dess, G., Lumpkin, T., Eisner, A., McNamara, G. & Kim, B., *Strategic Management: Text and Case*, Global Edition, New York: McGraw Hill/Irwin, 2012
- Dewing, I. P., & Russel, P. O. (2004). Accounting, Auditing and Corporate Governance of European Listed Countries: EU Governance of European Listed Countries: EU. *Journal of Common Market Studies*, 42 (2), 289-319.
- Diamant, A., *Revisorns oberoende, Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Uppsala: Iustus Förlag AB, 2004
- Diamant, A., Holm, A. & Strömberg, P. (2006). Revisorsnämnden och åttonde direktivet: ställer nya krav både på professionen och på tillsynen. *Balans*, 32(1), s. 22-25
- Eilifsen, A., Martinov-Bennie, N. & Messier, W.F., (2005) A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later., *Auditing: A journal of practice & theory*, 24 (2), pp. 153-187 (2007-09-20)
- Eilifsen A., Messier W. F. JR., Glover S. M., & Prawitt, D.F, *Auditing & Assurance Services*, Maidenhead: McGraw-Hill Education, 2006

- Enquist, B., Edvardsson, B. & Samuel Petros Sebhatu, S P. (2008) Corporate Social Responsibility for Charity or for Service Business?, *Asian Journal on Quality*, Vol. 9 Iss: 1, pp.55 – 67
- Eriksson, H., & Vikström, J. (2005). *Vad gör revisorn och vad förväntar sig småföretag av revisorn och revision: ett förväntningsgap?* Magisteruppsats. Luleå tekniska universitet.
- Eriksson, H., & Öberg, S. (2016). *Vilka granskningsmetoder använder revisorer? En kvantitativ studie om skillnader utifrån storlek, interna kontroller och rådgivningsservice*. Examensarbete. Umeå universitet.
- Europeiska kommissionen (2018). *What is an SME*. Hämtad den 2019-04-26 från: http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_sv
- FAR, *Revision - En praktisk beskrivning*, Stockholm: Far Förlag AB, 2006
- FAR (2018a). *FAR:s Helene Agelii ny generalsekreterare i NRF*. Hämtad den 2019-03-24 från: <https://www.far.se/nyheter/2018/augusti/fars-helene-agelii-ny-generalsekreterare-i-nrf/>
- FAR (2018b). *Genombrott för revision i mindre företag*. Hämtad den 2019-03-24 från: <https://www.far.se/nyheter/2018/mars/genombrott-for-revision-i-mindre-foretag/>
- FAR (2018c). *ISA revisionsguide del 2 tredje upplagan*. Hämtad den 2019-04-03 från: <https://kompetens.far.se/globalassets/bok-2018/isa-revisionsguide-del-2-tredje-upplagan-2-tryck-1-328.pdf>
- FAR (2019a). *ISA 200 - Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*. Hämtad den 2019-04-26 från: <https://www.faronline.se/dokument/i/isa200/>
- FAR (2019b). *ISA 315 - Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*. Hämtad den 2019-05-06 från: <https://www.faronline.se/dokument/i/isa315/>
- FAR (2019c). *Revisor – Revisionstjänster*. Hämtad den 2019-04-26 från: <https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/revisonstjanster/>
- Gay, G., & Schelluch, P. (2006). Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap. *Accounting and Finance*, Vol 46 (4), 653-676.

- Gendron, Y. (2002). On the role of the organization in auditors' client-acceptance decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7): 659-684.
- Gordon, T. P., & Porter, J. C. (2009). Reading and understanding academic research in accounting: A guide for students. *Global Perspectives on Accounting Education*, 6, 25.
- Gornik-Tomaszewski, S., Tobin, J., Response to corporate fraud in the US and Europe, *Business Review*, Volume 6 Nr 2 2005
- Gudmundsson, A., Lif, H., & Regebro, A. (2004). *Variationer i revisionsprocessen - påverkar externrevisorns individuella förutsättningar revisionen?*. Kandidatuppsats. Högskolan Kristianstad
- Götherström, U. C. (2013). *Corporate Social Responsibility and Accounting-A Literature Review*. Masteruppsats. Handelshögskolan i Göteborg,
- Hamilton, J., *Vad du behöver veta om marknadsundersökningar*. Spånga: ESOMAR. Modena Offset AB, 1989
- Hart, C. *Doing a literature review: releasing the social science research imagination*, London: Sage Publications, 1998
- Hedin, A., (1996). *En liten lathund om kvalitativ metod med tonvikt på intervju*. Klerfelt, Herolf, O., & Hjalmarsson, B. (2009). *International Standards on Auditing ISA: Lathund till väsentligare ändringar jämfört med revisionsstandard i Sverige (RS)*. FAR SRS.
- Koh, H., C. & Woo, E-S., (1998). "The expectation gap in auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13 Issue: 3, pp. 147 -154
- Hulthin, J., & Krisandersson, P. (2012). *The complexity of the audit process:: Judgment and decision making*. Masteruppsats. Uppsala universitet.
- Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., & Woods, M. (2011). Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper. *European Accounting Review*, 20 (3)
- IAASB (2017). *Scalability and Proportionality in Standards Issued by the International Auditing and Assurance Standards Board*. Hämtad den 2019-05-05 från: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20170313-IAASB_Agenda_Item_7-A_SMPSME-Scalability-Final.pdf

- IAASB (2018a). *Exploring possible actions for dealing with the perceived challenges of conducting audits of less complex*. Hämtad den 2019-03-24 från: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20180917-IAASB-Agenda_Item_8-Audits-of-Less-Complex-Entities-Issues-Paper-Final.pdf
- IAASB (2018b). *Projects - Less complex entities*. Hämtad den 2019-05-15 från: <https://www.iaasb.org/projects/audits-less-complex-entities>
- IAASB (2018c). *Project Proposal - Exploring possible actions for dealing with the perceived challenges of conducting audits of less complex entities*. Hämtad den 2019-03-24 från: https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20180917-IAASB-Agenda_Item_8-A-Audits-of-Less-Complex-Entities-Project-Proposal-Final.pdf
- IAASB (2019a). *Audits of less complex entities*. Hämtad den 2019-04-02 från: http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20190305-IAASB_CAG-Agenda-Item_E.2-Less-Complex-Entities-Draft-Discussion-Paper-Final.pdf
- IAASB (2019b) *Clarity Center - Project Overview*. Hämtad den 2019-03-24 från: <https://www.iaasb.org/clarity-center>
- ICAS (2015) *ICAS applauds Nordic initiative*. Hämtad den 2019-04-27 från: <https://www.icas.com/technical-resources/icas-applauds-nordic-initiative>
- IFAC (2007) *IFAC - The first fifteen years 1977-1992*. Hämtad den 2019-05-05 från: http://www.ifac.org/system/files/downloads/IFAC_History_Article_The_First_Fifteen_Years.pdf
- IFAC (2009) *ISA 315 - Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment*. Hämtad den 2019-04-28 från: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>
- IFAC (2010) *ISAE 3000 - Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. Hämtad den 2019-05-16 från: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b012-2010-iaasb-handbook-isa-3000.pdf>

IFAC (2012) Survey of Stakeholder Perspectives of Audit Quality – Detailed Discussion of Survey Results. Hämtad den 2019-05-19 från: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit-Quality-Survey-2.pdf>

IFAC (2015) *IAASB Response to Nordic Federation Draft Standard for Audits of Small Entities*, Hämtad den 2019-05-14 från: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Response-to-Nordic-Federation-Draft-Standard-for-Audits-of-Small-Entities.pdf>

IFAC (2018) *Simplifying auditing standards small or non-complex entities-exploring possible solutions*. Hämtad den 2019-04-03 från: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/simplifying-auditing-standards-small-or-non>

Jensen, C., & Litzell, A. (2007). *De nya regelverkens påverkan på förväntningsgapet mellan revisorn och dess kund - en jämförelse mellan större och mindre företag*. Masteruppsats. Högskolan Borås

Jiang, L., & Li, X. (2010) Discussions on the improvement of the internal control in SMEs. *International Journal of Business and Management*. Vol. 5, No. 9

Johansson, S., & Sjögren, F. (2013). *Reasons for Voluntary Audit in Sweden*. Magisteruppsats. Göteborgs universitet.

Jönsson, S., & Jeppsson, K. (2007). *Förväntningar på revision - En studie av revisorers, företags och journalisters attityder till extern revision*. Examensarbete. Lunds universitet.

Kim, J., Simunic, D.A., Stein, M.T. & Yi, C.H. (2011). “Voluntary audits and the cost of debt capital for privately held firms: Korean Evidence”, *Contemporary Accounting Research*, vol. 28, no. 2, pp. 585–615.

Kompetens, *Guide för användning av ISA vid revisioner av små och medelstora företag*, Hämtad den 2019-03-14 från: https://kompetens.far.se/globalassets/bok-2018/isa-revisionsguide-del_2_tredje_upplagan_2_tryck_1-328.pdf

Körner, S & Wahlgren, L., *Statistiska metoder*, Lund: Studentlitteratur AB, 2015

- Le, H., & Mueangkerd, L. (2014). *Corporate Social Responsibility – Ett sätt för företag att uppnå legitimitet?: En fallstudie om Retail and Brands*. Kandidatuppsats. Karlstads universitet.
- Lev, B., and P. Zarowin. 1999. The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them. *Journal of Accounting Research*, (Vol. 37) 353-385.
- Liggio, C. (1974). The expectation gap: The accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(3)
- Lindell, E. (2017). *Utmaningar och möjligheter för digitaliserat arbete och organisering – delstudie 3*. Arbetsrapport. Mälardalens högskola.
- Maines, L., and J. Wahlen. 2006. The nature of accounting information reliability: Inferences from archival and experimental research. *Accounting Horizons*, 20 (4): 399–425.
- Niemi, L., Kinnunen, J., Ojala, H. & Troberg, P. (2012). “Drivers of voluntary audit in Finland: to be or not to be audited?”, *Accounting and Business Research*, vol. 42, no. 2, pp. 169-196.
- NRF, *Public Consultation Standard for audits of small entities Issued by the Nordic Accounting Institutes*, Hämtad den 2019-05-15 från: <https://www.fle.is/static/files/2015/ymislegt/nrf-sase-public-consultation-cover-letter-and-introduction.pdf>
- Näsström, T., & Skoting, P. (2012). *Revisionskvalite - Hur ser revisorer och kreditgivare på begreppet?* Kandidatuppsats. Karlstads universitet.
- Patel, R., & Davidsson, B. *Forskningsmetodikens grunder*, (2 uppl), Lund: Studentlitteratur AB, 1994
- Phillips, R., *Stakeholder theory and organizational ethics*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers, 2003
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24 (93)
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. J., *Principles of external auditing*. fourth edition. Chichester: Wiley, 2014

- Pyykkö, P., & Hansson, J. (2011). *Revisionspliktens avskaffande: vilka faktorer påverkar företagets val av revision*. Kandidatuppsats. Högskolan Kristianstad.
- Revisorsvärlden, *Ingen vill anställa en kvinna*, Hämtad den 2019-05-04 från: <https://revisionsvarlden.se/ingen-ville-anstalla-en-kvinna/>
- Revisorsinspektion, *Vad innebär god revisionsred?*, Hämtad den 2019-03-14 från: (<https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/vad-innebar-god-revisionsred/>)
- Riksrevisionen, *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktieföretag – en reform som kostar mer än den smakar*, Hämtad den 2019-05-15 från: https://www.riksrevisionen.se/download/18.3daa1b3d160c00a26d2c0f3/1518435499282/RiR_2017_35_REVISIONSPLIKT_ANPASSAD.pdf
- Sadati, M., & Sandin, J. (2005). *Kvalitetssäker revision*. Magisteruppsats. Göteborgs universitet.
- Smith, L. M., Sagafi-Nejad, T., & Wang, K. (2008). Going International: Accounting and Auditing Standards. *Internal Auditing*, 23 (4)
- SOU 2008:32 Avskaffande av revisionsplikten för små företag. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer. Hämtad den 2019-05-20 från: <https://www.regeringen.se/4ad99a/contentassets/048272d4c7a245fca80f0ddc5072ea6f/revisorers-skadestandsansvar-sou-200879>
- Ström, A., & Strand, A. (2012). *Varför väljer små aktieföretag att behålla revisorn?: Efter avskaffande av revisionsplikten*. Kandidatuppsats. Högskolan i Gävle.
- Trost, J. (2010). *Kvalitativa intervjuer*, (4 uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Wallin, E., & Nilsson, M. (2011). *Betydande faktorer vid valet av revision: En studie om vilken nytta mindre aktieföretag uppfattar att revisionen ger efter revisionspliktens avskaffande*. Kandidatuppsats. Umeå universitet.
- Westlund, I., *Hermeneutik* (2 uppl.) Stockholm: Liber, 2015
- Yin, R. K. (2014) *Case Study Research: Design and Methods*, (5 uppl.). Thousand Oaks: SAGE Publications, Inc
- Öhman, P. (2005). *Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker?* Mittuniversitetet.

Öhman, P. (2006). Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things. *Europe Accounting Review*, Vol 15 (1).

Öhman, P. (2007). *Perspectives on auditing: thought patterns, expectation gaps and dilemmas*. Doctoral Thesis. Mittuniversitetet.

Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*.

Bilagor

Bilaga A. Frågor till revisorer

Fråga 1: Har du upplevt svårigheter med att revidera små bolag enligt ISA?

Fråga 2: Vad tycker du om de nya förslagen gällande ett nordiskt regelverk för att revidera små bolag?

Fråga 3: Varför tror du att små företag väljer att bli reviderade fastän det ej föreligger krav på revision?

Fråga 4: Uppfattar du att samhället gör skillnad på granskning och professionell revision?

Fråga 5: Skiljer sig dina förväntningar åt på din utförda revision beroende på om du reviderar ett litet eller ett stort företag?

Fråga 6: Tror du att revidering av små företag kan genomföras på ett effektivare sätt än det ISA förespråkar? Hade resultatet blivit lika bra?

Fråga 7: Tycker du där existerar någon tydlig komplexitet i revisionsprocessen?

Fråga 8: Är alla arbetsmoment som ISA medfört relevanta för att kunna göra en fullständig revision av ett mindre bolag? kan det göras på ett enklare sätt?

Fråga 9: Har du själv upplevt problematik när det gäller revidering av småföretag enligt ISA?

Fråga 10: Hur definierar du 'professionell bedömning' inom revisionen?

Fråga 11: Upplever du svårigheter i beslutsfattandet vid revidering av småföretag utifrån ISA?

Fråga 12: Är där något som vi missat eller som du vill tillägga?

Bilaga B – Frågor till förbundet

Fråga 1: Tror ni att en implementering av Nordisk standard hade förenklat revidering av små företag för revisorer som idag använder ISA-standarder?

Fråga 2: Tror ni att en svensk standard hade fungerat istället för ISA?

Fråga 3: Hur uppkom detta utkast av en nordisk standard? vad var det som fick er att vilja fokusera på detta?

Fråga 4: Skulle en specificerad standard för små bolag medföra lägre kostnader för revision än det som klienter påpekat med ISA?

Fråga 5: Hur uppfattar ni att revisionskvalitén förändrats sedan implementeringen av ISA?

Fråga 6: Hur har tidsåtgången för en revisor förändrats sedan implementeringen av ISA?

Fråga 7: Hur ser ni på komplexiteten med att revidera små företag med ISA?

Fråga 8: Vilka är de största fördelar respektive nackdelarna med ISA?

Fråga 9: Tror du att legitimiteten hade påverkats av specifika standarder för små bolag?

Fråga 10: Tycker du personligen att det borde finnas specifika standarder för små bolag som väljer att bli reviderade (trots ingen plikt)?

Bilaga C - Revisionsprocessen i 7 steg

Steg 1: Acceptera klienten och fastställ kontrakt

Steg 2: Förberedelser av planering

Steg 3: Fastställ väsentliga fel och risker

Steg 4: Planera utförandet av revisionen

Steg 5: Överväga och granska den interna kontrollen

Steg 6: Revisionens affärsprocess och relaterade konton

Steg 7: Slutföra revision, utvärdera resultatet och utfärda en revisionsberättelse

Bilaga D

Tabell D.1 Mindre komplicerade företag

Land	Balansomslutning i SEK	Nettoomsättning i SEK	Antal anställda
Sverige	150,000	300,000	3

Tabell D.2 Gränsvärden i EU

Land	Balansomslutning i SEK	Nettoomsättning i SEK	Antal anställda
Cypern	0	0	0
Estland ^A	800,000	1,600,000	24
Estland ^B	2,000,000	4,000,000	50
Italien	2,000,000	2,000,000	10
Rumänien	3,500,000	7,000,000	50

^A: specificerar för gränsvärdena granskningsplikt

^B: specificerar för gränsvärdena revisionsplikt

Tabell D.3 Tidslinje IAASB

Januari 2017 IAASB har tillsammans med Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) samt Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC), hållt en två dagars lång arbetskonferens i Paris med syfte att förstå SMPs behov vid tillämpning av revision och icke-revision standarder från IAASB till små och medelstora företag. Det fanns ett övergripande stöd från IAASB deltagare att utforska vilka ytterligare möjliga åtgärder som behövs, även om det fanns blandade synpunkter på vad de möjliga åtgärderna borde vara. Exempelvis stödde vissa deltagare utvecklingen av en enda standard (som utkastet till Nordic Standard for revisioner av småföretag), medan andra stödde utvecklingen av mer vägledning och genomförandeaktiviteter.

Mars 2017 IAASB mottog återkoppling från konferensen i Januari 2017 i Paris och diskuterade med International Committee of Accountants (IFAC), SMP-utskottet vid sitt möte. IAASB diskuterade också ett dokument som beskriver möjliga åtgärder för hur skalbarhet och proportionalitet skulle kunna införlivas i IAASB: s existerande revisions- och relaterade tjänster.

Juni 2017 Utmaningen av granskning av små och medelstora företag och mindre komplexa enheter diskuterades vid det årliga National Standards Setters (NSS) möte anordnat av IAASB. NSS utformade utvecklingen i sina jurisdiktioner och betonade ansträngningar för att ändra revisionsgränsvärdenas undantag.

Sommaren 2017 En informell arbetsgrupp upprättades av IAASB för att arbeta med de frågor som tagits upp med syfte att ge styrelsen råd på lämpligt sätt, som svar på synpunkter från intressenterna vid såväl Pariskonferensen som NSS-mötet. Arbetsgruppen träffades vid två tillfällen och utvecklade ett diskussionsunderlag och ett eventuellt utkast till en standard som skulle diskuteras med IAASB.

Mars 2018 IAASB diskuterade, i ett verkställande sammanträde, ett dokument som lyfte fram de identifierade utmaningarna och frågorna som intressenterna upplevde, och kom tillsammans med ett globalt samråd, överens om att dessa frågor var lämpliga. För detta ändamål kom IAASB överens om att en DP skulle hjälpa IAASB att bättre förstå de upplevda utmaningarna och problemen som identifierats och att få intressenters syn på möjliga åtgärder för att hantera dessa upplevda utmaningar och problem. Till exempel kan detta inkludera (men inte begränsas till) att förstå om det var behov av och om det var möjligt att utveckla en separat standard för revisioner av mindre och mindre komplicerade enheter. Styrelsen stödde arbetsgruppen för att försätta sitt arbete med att utveckla DP och göra rekommendationer för eventuella IAASB-åtgärder efter att ha beaktat återkopplingen från det planerade samrådet.

Maj 2018

Utmaningen för revision av små företag och mindre komplicerade företag diskuterades vidare vid det årliga NSS mötet som hölls av IAASB i ära av den föränderliga utvecklingen. Ett förslag samrådsprocess för att få en bättre förståelse för de upplevda utmaningar och problem samt möjliga lösningar skisserades och stöd uttrycktes av NSS för det fortsatta arbetet på detta område.

Tabell D.4 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen	Revisor 5	Revisor 2	Revisor 3	Revisor 1	Revisor 9	Revisor 11	Revisor 7	Revisor 10	Revisor 6	Revisor 8	Revisor 4
Steg 1: Acceptera klienten och fastställa kontrakt	Inga svårigheter.	Inga svårigheter.	Ingadirekta svårigheter.	Inga svårigheter, snarare lätt.	Inga svårigheter, gillar variation.	Inga svårigheter,	Inga svårigheter.	Inga svårigheter.	Inga svårigheter.	Inga svårigheter.	Inga svårigheter.
Steg 2: Förberedelser av planering	Relevant steg i processen.	Anser trots komplexitet, att det är relevant.	Tar tid, men ger kvalitet för revisionen. Dock, omfattande och tidskrävande.	Uppfattar det som tidskrävande och omfattande.	Stora dokumentationskrav som är tidskrävande.	Inga svårigheter, tycker ISA är bra på denna punkt.	Mycket dokumentationskrav men ingen tar det ansvaret väl.	Mycket dokumentation för små företag, bra kvalitet.	Omständigt och tidskrävande dokumentation och planering.	Omständlig men relevant delmoment,	Tycker att många av stegen är onödiga.
Steg 3: Fastställa väsentliga fel och risker	Professionella bedömning och erfarenhet	Finns osäkerhet trots att man utgår från en professionell synvinkel och checklista.	ISA är bra på att finna risker och väsentliga fel men omfattande	Tycker ISA är väldigt bra på detta	Kan kännas lite onödigt omständigt företag.	Inga svårigheter, viktigt att följa ISA till punkt och pricka	Checklistor lite omständiga ibland, ex. inre kontroll	Beroende på storleken på företaget vilket gör att ISAs vinkel inte alltid är mest användbara.	Tycker detta fungerar bra enligt ISA, men olika risker beroende på storleken av företaget.	Detta steg glöms lätt bort då man har mycket dokumentation och listor att fylla i.	Upplevs som för omfattande beroende på storlek på företaget.
Steg 4: Planera utförandet av revisionen	Dokumentation kraven är omfattande - vilket tar tid, men ger kvalitet och säkerhet.	Utmanande då reglerna är omfattande.	Alldeles för ingående och inte alltid relevant för mindre bolag.	Tidskrävande med lång planering och förberedelse av mindre bolag utifrån ISA.	Stora dokumentationskrav och orimligt höga krav vid små företag. Tidskrävande.	Inga svårigheter. Vissa moment kunde förenklats, ex. engagemangsbeked.	Inga svårigheter. Tycker ISA fungerar bra, bättre än RS.	Inga svårigheter, men tidskrävande, ex. dokumentationskrav.	Tidskrävande och omständigt dokumentation.	Planeringen är viktig men väldigt stor för ett litet företag.	Tidskrävande och mycket dokumentation, som ej är nödvändigt.
Steg 5: Överväga och granska den interna kontrollen	Enklare om mindre bolag fått mer specifika riktlinjer för att fokusera på det väsentliga.	Trots professionell bedömning, finns fortfarande en viss osäkerhet. Höga dokum	Alla moment är inte nödvändiga för mindre bolag, men trots allt är det välgrundade.	ISA ger tydliga riktlinjer angående vad man ska fokusera på och lägga insatserna på.	Vid mindre företag finns knappt någon intern kontroll, kan bli svårt utifrån ISA.	Inga svårigheter, förstår revisorns ISA och kunden så är det lätt.	Svårighet med inre kontroll, när den ej finns. För stort krav från ISA.	De interna kontrollerna för mindre bolag är komplexa och överdrivna krav för ett litet företag.	Orimligt steg då det knappt finns några interna kontroller leder till att mycket tid går åt.	Blir ett omständigt krav i de mindre företagen.	För stort steg, interna kontroller är för få i ISA moment inte går att applicera

		entatio nskrav.									ra fullt ut.
Steg 6: Revisio nens affärs process och relatera de konton	Förenkl ing att vi har ett internat ionellt regelver k, lätt att identi fera risker och väsentli gheter. Väldigt omfatta nde.	Omfatt ande och resursk rävande dokum entatio n kan vara svårt att motivfö r kunden .	Ingen specifik åsiikt.	Tycker processer na är bra för kvalitén men det kan däremot vara svårt att bevisa värdet för kunden.	Ingen åsiikt.	Ingen åsiikt.	Inga svårighet er	Inga svårighet er.	Ingen kommen tar.	Ingen komme ntar.	Inga svårighet er.
Steg 7: Slutför a revisio n, utvärde ra resultat et och utfärda en revisio nsberät telse	Ger säkerhe t i risker och väsentli ghet. Specifi kt vid internat ionella dokume nt och bolag.	Anser att det går att anpassa regelver ket, utan att kvalité n och säkerhe ten försämr as.	En omstän dig revisio nsberätt else, ty der på kunska p och är grunda d i säkerhe t för kunden .	Revisions berättelse n är väldigt ingående och skulle kunna kortas ner.	Komplexit eten kan ligga i bedömning en och beslutfatta ndet.	Viktigt med kunskap om organisa tionen och kund för att skrivas.	Den svenska revisionsr apporten är mer anpassade , vilket han tyckte var bra. ISA överlag fungerar bra.	Revisio nsberätt elsen är för omfatta nde. beslut kan variera beroend e på företage ts storlek.	Revision sberättel sen är för stor, krävs beslut för att kunna göra en bedömni ng.	Viktigt steg, specifik t för de bolag som jobbar mot utlande t eller stat.	Tycker revisio nsberätt elsen är överdri vet stor i förhålla nde till företag et och en del beslut.