

Högskolan i Halmstad
Sektionen för Ekonomi och Teknik
Magisterprogrammet revisor och bank 60 hp

International Standards on Auditing
*- Revisorers upplevelser om revisionskvaliténs förändring
efter implementeringen av en ny revisionsstandard*

Magisteruppsats i Företagsekonomi, 15 hp
Slutseminarium: 28 maj 2013

Författare:
Mattias Andersson, 890427
Annika Persson, 891221

Handledare:
Marita Blomkvist

Examinator:
Arne Söderbom

Förord

Vi vill börja med att tacka våra respondenter för att Ni tagit er tid att hjälpa oss att genomföra vår studie och ge oss er syn på implementeringen av ISA i Sverige. Vill även rikta ett tack till våra opponenter samt Arne Söderbom och Per-Ola Ulvenblad som kommit med konstruktiv kritik och givande åsikter som hjälpt oss att förbättra vår studie.

Till sist vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Marita Blomkvist som hjälpt och stöttat oss under studiens gång. Med hjälp av Din kunskap och vägledning har vi kunnat genomföra vår studie.

Halmstad den 28 maj 2013

Mattias Andersson

Annika Persson

Sammanfattning

I början av 2000-talet inträffade flera stora revisionskandaler i världen vilket ledde till en förtroendekris för revisioner. ISA implementerades som ett svar på 2000-talets revisionskandaler som uppmärksammats internationellt och syftar till att förbättra revisionens kvalitet och likformighet i världen. Syftet med studien är att förstå vilka upplevelser revisorer har om implementeringen av ISA genom att beskriva och analysera revisorernas upplevelser av vilka effekter implementeringen av ISA medfört på revisionskvalitén. Problemformuleringen som studien utgått från är följande: *Hur upplever revisorer att revisionskvalitén har förändrats sedan ISA implementerades i Sverige?* Vi har använt oss av en kvalitativ ansats med en abduktiv strategi då både den teoretiska referensramen och det empiriska materialet varit utgångspunkt för vår studie. Insamlingen av empiri bestod av personliga intervjuer med åtta revisorer. I urvalet av respondenter ingår både auktoriserade och godkända revisorer från både Big-4 och icke Big-4 byråer. Vår studie visar att revisionskvalitén inte behöver ha ökat efter implementeringen av ISA, vilket var syftet med de nya revisionsstandarderna. Studien visar vidare att ISA inte är anpassat för små företag och ett diversifierat regelverk för revision av små företag kan gynna de små företagen eftersom kostnaden idag är större än nyttan av de nya revisionsstandarderna. ISA har även medfört att revisionen idag blivit dyrare att genomföra eftersom fler arbetsmoment krävs och dokumentationen blivit mer omfattande, vilket tar tid från andra granskningsåtgärder.

Abstract

In the early 2000s several major accounting scandals occurred in the world, which led to a crisis of confidence in the audit. ISA was introduced as a response to the 2000s auditing scandals that attracted international attention and aims to improve audit quality and consistency of the world. The study's aim is to gain understanding on the experiences auditors have with the implementation of ISA by describing and analyzing the auditors' experiences of the impact ISA brought on audit quality. The problem that this study based on is the following: *How do the Auditors feel that the auditing quality has changed since ISA was implemented in Sweden?* We have used a qualitative method with an abductive approach where both the theoretical framework and the empirical material has been the starting point for our study. The collection of empirical data consisted of personal interviews with eight auditors. The sample of respondents included both authorized and approved auditors from both Big-4 and non-Big-4 firms. Our study demonstrates that the audit quality hasn't necessarily increased after the implementation of ISA, which was the purpose of the new auditing standards. The study further show that ISA's not optimal for small businesses and diversified regulatory audits of small businesses can benefit small businesses where the cost today is greater than the benefit of the new auditing standards. ISA has also meant that the audit today become more expensive to implement, because more operations are required and the documentation has become more extensive, which takes time away from other review procedures.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
ASA	Australian Auditing Standards
EU	Europeiska Unionen
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
PwC	PricewaterhouseCoopers
RS	Revisionsstandard i Sverige
SOX	Sarbanes-Oxley Act

Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	1
1.3 Problemformulering	4
1.4 Syfte	4
2 Teoretisk referensram	5
2.1 Sammanfattning	5
2.2 Revision.....	6
2.2.1 Agentteorin.....	6
2.2.2 Vad är revision?	6
2.2.3 Revisionsbranschen.....	7
2.3 Revisionsstandarder	7
2.3.1 Varför revisionsstandarder?	7
2.3.2 International Standards on Auditing	8
2.4 Revisionsprocessen	9
2.4.1 Övergripande om revisionsprocessen.....	9
2.4.2 Väsentlighet och risk.....	10
2.4.3 Dokumentation	11
2.4.4 Kostnad för revision	12
2.5 Revisionskvalité	13
3 Metod	15
3.1 Kunskapsteori.....	15
3.2 Ansats	15
3.3 Strategi	15
3.4 Datainsamling.....	16
3.4.1 Insamling av sekundärdata	16
3.4.2 Urval.....	16
3.4.3 Insamling av primärdata.....	17
3.5 Källkritik	18
3.6 Operationalisering	18
3.7 Empiri och analysmetod.....	19
3.8 Giltighet och tillförlitlighet	20
3.9 Metodkritik.....	20
4 Empiri	21
4.1 Anders Andersson	21
4.1.1 Revisionsstandarder	21

4.1.2	Väsentlighet och risk	21
4.1.3	Dokumentation	22
4.1.4	Kostnad för revision	22
4.2	Bo Bosson	22
4.2.1	Revisionsstandarder	22
4.2.2	Väsentlighet och risk	23
4.2.3	Dokumentation	23
4.2.4	Kostnad för revision	23
4.3	Camilla Claesson	24
4.3.1	Revisionsstandarder	24
4.3.2	Väsentlighet och risk	24
4.3.3	Dokumentation	25
4.3.4	Kostnad för revision	25
4.4	Daniel Danielsson	26
4.4.1	Revisionsstandarder	26
4.4.2	Väsentlighet och risk	26
4.4.3	Dokumentation	27
4.4.4	Kostnad för revision	27
4.5	Erik Eriksson	27
4.5.1	Revisionsstandarder	28
4.5.2	Väsentlighet och risk	28
4.5.3	Dokumentation	28
4.5.4	Kostnad för revision	29
4.6	Fredrik Fredriksson	29
4.6.1	Revisionsstandarder	30
4.6.2	Väsentlighet och risk	30
4.6.3	Dokumentation	30
4.6.4	Kostnad för revision	30
4.7	Gun Gustafsson	31
4.7.1	Revisionsstandarder	31
4.7.2	Väsentlighet och risk	31
4.7.3	Dokumentation	32
4.7.4	Kostnad för revision	32
4.8	Hans Hansson	32
4.8.1	Revisionsstandarder	33
4.8.2	Väsentlighet och risk	33
4.8.3	Dokumentation	33

4.8.4 Kostnad för revision	34
5 Analys	35
5.1 Sammanfattande analys	36
5.2 Revisionsstandarder	39
5.3 Väsentlighet och risk	40
5.4 Dokumentation	41
5.5 Kostnad för revision	42
6 Slutdiskussion	45
6.1 Slutsats	45
6.2 Forskningsbidrag	46
6.3 Implikationer	46
Referenser	47

Bilaga 1 – Intervjuguide

Bilaga 2 – Förklaring till några standarder i ISA

Figurförteckning

<i>Figur 1. Modell över den teoretiska referensramens struktur.</i>	<i>5</i>
<i>Figur 2. Analysmodell.</i>	<i>35</i>

Tabellförteckning

<i>Tabell 1. Tabell över revisorstyp och revisionsbyrå.</i>	<i>17</i>
<i>Tabell 2. Sammanfattning av de viktigaste resultaten i vår analys.</i>	<i>36</i>

1 Inledning

Det inledande kapitlet börjar med en presentation av problembakgrunden om revisionsstandarder och revisions-skandaler som därefter följs av en problemdiskussion. Problemdiskussionen leder fram till studiens problemformulering som ska besvaras och studiens syfte avslutar kapitlet.

1.1 Problembakgrund

Under 1990-talet började kapitalmarknadernas storlek och betydelse att växa (Humphrey, Kausar, Loft & Woods, 2011) och sedan dess har globaliseringen ökat, vilket innebär att fler investeringar görs i utländska företag och företag expanderar över landsgränserna för att söka nya marknader. Globaliseringen har i sin tur lett till en medvetenhet om de fördelar som finns med ett gemensamt internationellt standardiserat regelverk (Wong, 2004). Inom revisionen har internationella standarder förespråkats som ett sätt att öka den internationella jämförbarheten och trovärdigheten vid finansiell rapportering och vid revisionsarbetet för att bland annat få fart på flödet av gränsöverskridande nationella investeringarna (Mennicken, 2008).

En stor skandal inträffade 2001 då det stora amerikanska företaget Enron gick i konkurs och 2002 gick det amerikanska företaget WorldCom i konkurs (Dewing & Russell, 2004). Enrons och WorldComs konkurser ledde till att den stora revisionsbyrån Arthur Andersens, som varit anlitad av de två företagen, också gick i konkurs. De finansiella skandalerna ledde till en förtroendekris för revisioner och 2002 implementerades regelverket Sarbanes-Oxley Act (SOX) i USA (ibid.). SOX innebar stora förändringar i den amerikanska regleringen av revision, finansiell rapportering och bolagskod för företag i USA (Beattie, Fearnley & Hines, 2013; Dewing & Russell, 2004). De amerikanska skandalerna ledde till en oro i Europa och i den Europeiska unionen (EU) att liknande problem skulle kunna uppstå i Europa. I Europa skedde senare Enrons europeiska motsvarighet i italienska Parmalat (Dewing & Russell, 2004). Skandalerna och kapitalmarknadernas globalisering ledde till att EU ville harmonisera regelverken i medlemsländerna vilket i sin tur ledde till att det åttonde direktivet som reglerar revision i EU ändrades 2006 (Humphrey et al., 2011). En svensk skandal uppstod 2010 i HQ-Bank där revisorn gjort en felbedömning på 630 miljoner kronor vilket fick aktiekursen att rasa, investerare förlorade miljonbelopp och kvalitén i revisionen ifrågasattes (Lennartsson, 2011a). Sveriges medlemskap i EU medförde att de tidigare nationella reglerna fick anpassas till de lagkrav och direktiv som gällde inom EU (Öhman & Wallerstedt, 2012). Från och med 1 januari 2011 ersattes Revisionsstandard i Sverige (RS) av International Standards on Auditing (ISA) som är internationellt anpassad för vad en revision ska innehålla (Lennartsson, 2011b). ISA är ett svar på de revisions-skandaler som uppmärksammats internationellt under det senaste decenniet (ibid.) och syftar till att förbättra revisionens kvalitet och likformighet i världen (IFAC, 2013) vilket är ett intresse som pågått i många år (Beattie et al., 2013).

1.2 Problemdiskussion

Kapitalmarknadens tillväxt har gjort att företagens intressenter växt i samma takt och vid intressenternas jämförelser, bedömningar och beslut underlättar internationellt harmoniserade och standardiserade regelverk (Smith, Sagafi-Nejad & Wang, 2008). Enligt Smith et al. (2008) kan de ekonomiska aktiviteterna i världen gynnas av att revisionsstandarder harmoniseras. Då affärs- och kapitalmarknaderna blir mer internationella innebär det bland annat att investerare, kreditgivare och analytiker skulle gynnas av att det finns enhetliga metoder för bokslut och revision i världen (ibid.). Den finansiella informationen som företag

ger ut ligger ofta till grund för de framtidsbedömningar som en investerare gör och är den finansiella informationen felaktig blir det ofta en skandal (Carrington, 2010). I stora företag är företagsledningen ofta separerad från ägarna vilket medför att ägarna överlåter kontrollen i företaget åt företagsledningen (Eisenhardt, 1989). Ägarna och företagsledningen kan ha motstridiga intressen och separationen mellan kontroll och ägande kan leda till att företagsledningen kan agera i egenintresse istället för vad som är bäst för ägarna när beslut ska fattas (Jensen & Meckling, 1976). För att förhindra missgynnande beslut för ägarna kan ett bonussystem införas för företagsledningen som kan grundas på företagets resultat (Carrington, 2010). För att ägarna ska vara säkra på att företagsledningen har prioriterat företagets intresse framför sitt eget kan en utomstående oberoende tredje part i form av en revisor anlitas för granskning av företagets redovisning (ibid.). Det är inte enbart investerare och ägare som kan vara intresserade av ett företags finansiella information utan även bland annat kreditgivare, leverantörer och anställda kan använda informationen vid beslut. Oavsett vem som använder den finansiella informationen är det viktigt att företagets redovisning är upprättad i enlighet med de lagar, regler och principer som gäller. För de olika intressenterna är det viktigt att den finansiella informationen är korrekt och en revisor kan granska informationen för att höja dess trovärdighet (ibid.). Syftet med revision är detsamma oavsett om revisorn reviderar små eller stora företag och det finns därmed inte några grundläggande skillnader mellan olika företag (FAR, 2006) och alla revisioner, oavsett företagets storlek, ska utföras enligt ISA (ISA 200). Revisionsstandarder skiljer sig mellan olika länder på grund av unika kulturella, ekonomiska, juridiska och politiska faktorer (Barrett, Cooper & Jamal, 2005). Det åttonde direktivet har som övergripande mål att förbättra och harmonisera revisionskvaliteten och öka allmänhetens förtroende till revisionen (Humphrey et al., 2011). Uppdateringen av det åttonde direktivet har lett till en potentiell möjlighet att ISA accepteras som EU:s norm för revision (ibid.).

Tidigare studier visar att Australien har implementerat nya ISA-baserade revisionsstandarder som kallas Australian Auditing Standards (ASA) vilka syftar till att producera högre revisionskvalité (Hecimovic, Martinov-Bennie & Roebuck, 2009). De nya revisionsstandarderna fastställer krav och tillhandahåller föreskrifter om tillämpning och annat material som förklarar revisorns ansvar vid en revidering av finansiella rapporter (Australian Government, 2013). Hecimovic och Martinov-Bennie (2011) studerade hur implementeringen av de nya revisionsstandarderna har förändrat revisionsbranschen och om revisionsbyråer påverkas olika beroende på revisionsbyråernas storlek. Revisionsbyråerna delades in i tre storlekar: små, medelstora och stora revisionsbyråer. Små och medelstora revisionsbyråer definieras som revisionsbyråer vilka vanligtvis inte reviderar många börsnoterade företag och de flesta kunderna är små och medelstora företag. Storleken på omsättning och antalet partners är de avgörande faktorerna om en revisionsbyrå klassificeras som liten eller medelstor. Stora revisionsbyråer definieras som Big-4 byråer (ibid.) vilka är KPMG, Deloitte, Ernst & Young och PricewaterhouseCoopers (PwC) (Francis, 2004). Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie visar att kostnaderna för utbildning och ökad dokumentation ökar oavsett revisionsbyråernas storlek. Dock ökar inte revisionskvaliteten i samma utsträckning som kostnaderna vilket är den australiensiska regeringens syfte med de nya revisionsstandarderna. Den relativa kostnaden är dock större för små revisionsbyråer än för stora och medelstora revisionsbyråer. Uppfattningen om implementeringen av de nya revisionsstandarderna i Australien är överlag negativ, men små revisionsbyråer har dock en positivare bild av implementeringen än vad stora och medelstora revisionsbyråer har, trots att deras relativa kostnad är större. Då Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie visar att uppfattningarna om de nya revisionsstandarderna i Australien skiljer sig beroende på vilken revisionsbyrå revisorn arbetar för blir en fråga varför de små revisionsbyråerna upplever

implementeringen av de nya revisionsstandarderna mer positivt än vad stora och medelstora revisionsbyråer gör? Skiljer sig revisorernas uppfattningar om de nya revisionsstandarderna beroende på revisionsbyråns storlek även i Sverige?

Studien som Hecimovic et al. (2009) genomförde i Australien visar hur revisionskvalitén har förändrats av de nya revisionsstandarderna ett år efter implementeringen. De australiensiska revisionsbyråerna anser att de nya revisionsstandardernas implementering är en överreaktion av den australiensiska regeringen samt att regeringen har en bristande förståelse för revisionsprocessen. Hecimovic et al. (2009) ger ett begränsat stöd för att revisionskvalitén har ökat sedan de nya australiensiska revisionsstandarderna implementerades. Revisorerna upplever inte att det har skett någon större skillnad i resultatet av revisionen sedan de nya revisionsstandarderna implementerades och revisionsprocessen ser ut som tidigare, men tidsåtgången för dokumentation har ökat (ibid.). Ökad dokumentation behöver dock inte medföra ökad revisionskvalité och revisionsbyråerna i studien tror det finns en risk med att lägga fokus på dokumentationen istället för innehållet i revisionen (ibid.). Nackdelen med de nya revisionsstandarderna är att den ökade dokumentationen medför kostnader som nödvändigtvis inte leder till ökad kvalité i revisionen. Den ökade dokumentationen medför dock en kostnadsbesparing i de fall då företaget byter revisor eftersom revisorn kan få en mer utförlig bakgrund av företaget (ibid.). Förutom dokumentationen kan en del av kostnadsökningen hänföras till revisorernas riskbedömningar som ISA medfört (Köhler, 2009). Risken är stor att missa väsentliga fel och oegentligheter om revisorn bland annat inte har en god förståelse för den interna kontrollen i det reviderade företaget. ISA har krav på hur den interna kontrollen ska utföras och revisorer kan därmed få en bättre förståelse för den interna kontrollen (ibid.). Enligt Köhler (2009) leder en bättre förståelse kring företagets interna kontroller till en bättre planering vilket i sin tur medför att risken att inte upptäcka väsentliga fel och oegentligheter minskar. Köhlers (2009) utredning om hur implementeringen av ISA har förändrat revisionen i tio europeiska länder, däribland Danmark, Frankrike, Tyskland, Storbritannien och Spanien som har gjorts på uppdrag av Europeiska kommissionen har, i motsats till Hecimovic et al. (2009), visat att implementeringen av ISA har resulterat till en liten förbättring av revisionskvalitén i vissa europeiska länder. Köhlers (2009) utredning visar att sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter har ökat, men upplever revisorer att ökad dokumentation medfört bättre revisionskvalité och har den förändrade riskbedömningen ökat sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter efter implementeringen av ISA i Sverige?

Målet med EU:s åttonde direktiv är att förbättra och harmonisera revisionskvalitén i EU (Direktiv 2006/43/EG). Köhler (2009) menar också att syftet med implementeringen av ISA är att förbättra revisionskvalitén, vilket kan jämföras med den australiensiska regeringens mål när de implementerade ASA (Hecimovic et al., 2009; Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011). ISA har varit lagstadgat i Sverige lika länge som ASA hade varit lagstadgat i Australien när Hecimovic et al. (2009) studie genomfördes. Hecimovic et al. (2009) kom i sin studie fram till att det inte skett någon förändring gällande revisionskvalitén i Australien trots ökad dokumentation och kostnad för revision. Köhler (2009) fann däremot att ISA förbättrade revisionskvalitén i utredningens medverkande länder, dock var inte Sverige ett av de medverkande länderna i utredningen. Då Köhler (2009) och Hecimovic et al. (2009) kommit fram till olika slutsatser blir en fråga hur revisionskvalitén har förändrats i Sverige sedan ISA implementerades? Har ISA, som inneburit mer dokumentation och riskbedömningar, medfört störst nytta eller kostnad? Skiljer sig uppfattningarna kring ISA mellan revisorer?

1.3 Problemformulering

Hur upplever revisorer att revisionskvalitén har förändrats sedan ISA implementerades i Sverige?

1.4 Syfte

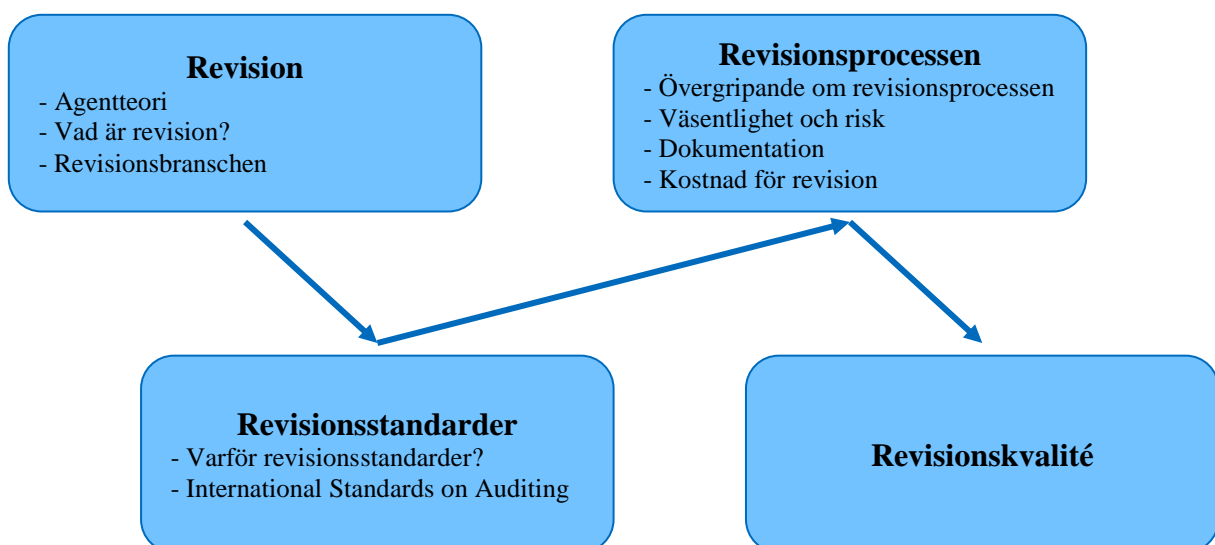
Syftet med studien är att förstå vilka upplevelser revisorer har om implementeringen av ISA genom att beskriva och analysera revisorernas upplevelser av vilka effekter implementeringen av ISA medfört på revisionskvalitén.

2 Teoretisk referensram

En övergripande beskrivning av revision inleder den teoretiska referensramen och därefter får läsaren en inblick i revisionsstandarder och ISA som ligger till grund för hur revisionsprocessen utformas. Revisionsprocessen presenteras och innehåller bland annat riskbedömning, dokumentation och kostnad för revision. Revisionsprocessen leder sedan fram till revisionskvalité. Den teoretiska referensramen avslutas med en sammanfattning över kapitlet.

2.1 Sammanfattning

Agentteorin är grunden till revision då en revisor fungerar som en oberoende tredje part som försäkrar principalen om att agentens uttalande är korrekt (Hope & Langli, 2010). Syftet med revision är att fastställa att företagets finansiella rapporter är upprättade enligt de redovisningsstandarder som finns och att de inte innehåller några väsentliga fel och oegentligheter (Burns & Fogarty, 2010). Choi, Kim, Kim och Zang (2010) menar att större revisionsbyråer tenderar att ge högre revisionskvalité. Revisionsstandarder syftar också till att ge högre revisionskvalité (Burns & Fogarty, 2010) och harmoniserade revisionsstandarder avser att bidra till internationell jämförbarhet och enhetlighet (Mennicken, 2008). Sedan ISA implementerades har revisorns riskbedömning förändrats (Köhler, 2009) och Wedemeyer (2010) förklarar att revisorn fattar beslut som baseras på en bedömning av riskerna att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga fel och oegentligheter. Det krävs att revisorn har en förståelse för företags affärsrisker (Herolf & Hjalmarsson, 2009) och risken att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter tror några revisorer enligt Köhlers (2009) utredning har ökat. Även dokumentationskraven har ökat vilket medfört ökade revisionskostnader på grund av ökad tidsåtgång (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011). De ökade kostnaderna för revision beror främst på ökade dokumentationskrav vilket inte ökar revisionskvalitén eller ger någon annan mervärde för kunden (ibid.). ISA har medfört irrelevanta arbetsuppgifter som i sin tur har ökat kostnaderna för revision (Müllerová et al., 2011). Avslutningsvis visar tidigare studier att ökad dokumentation och andra arbetsmoment som tillkommit med de nya revisionsstandarderna inte har medfört högre revisionskvalité (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011) vilket DeAngelo (1981) definierar som sannolikheten att revisorn upptäcker samt rapporterar väsentliga fel och oegentligheter i de finansiella rapporterna. Figur 1 visar en modell över strukturen i den teoretiska referensramen.



Figur 1. Modell över den teoretiska referensramens struktur.

2.2 Revision

2.2.1 Agentteorin

Jensen och Meckling (1976) beskriver en agentrelation som ett kontrakt där en eller flera personer (agent) anlitas för att utföra en viss tjänst åt en annan person (principal) och principalen delegerar därmed beslutsfattandet till agenten. I större företag separeras ofta företagsledningen från ägarna då det många gånger är flera ägare i företaget vilket gör det omöjligt att låta samtliga ägare vara involverade i företagsledningen (Eisenhardt, 1989). Separationen mellan kontroll och ägande kan leda till att en konflikt skapas eftersom agenten kan fatta beslut som kan vara motstridigt mot principalens intresse (ibid.). Om både principal och agent är ute efter att nyttomaximera finns det risk att agenten inte agerar efter vad som är bäst för principalens intresse (Jensen & Meckling, 1976). Det innebär att företagsledningen kan besluta om stora ekonomiska fördelar till sig själv på ägarnas bekostnad (Watts & Zimmerman, 1990). Principalen kan begränsa risken för att agenten agerar i egenintresse genom att införa en riskpremie i agentens ersättning (Jensen & Meckling, 1976). Ersättningen innebär att principalen kompenserar sig för att agenten sätter sin egen nytta framför principalens och att potentiella vinster i företaget därmed inte aktualiseras. För att principalen ska vara säker på att agenten prioriterar företagets bästa framför sin egen vinning kan en tredje oberoende part anlitas för att kontrollera den redovisning som agenten upprättar (ibid.). Den tredje oberoende parten är ofta en revisor och behovet av revision kan enligt agentteorin ses som ett behov av en försäkran att de uttalanden som agenten gör i de finansiella rapporterna är korrekta (Hope & Langli, 2010).

2.2.2 Vad är revision?

"Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning" (FAR, 2006, s. 19). Syftet med revision är att med rimlig säkerhet fastställa att ett företags finansiella rapporter är upprättade enligt de redovisningsstandarder som finns och inte innehåller några väsentliga fel och oegentligheter (Burns & Fogarty, 2010). Informationen i företagets finansiella rapporter stärks genom att revisorn granskar bland annat historisk information och dokumentation i företaget (Schleifer & Friedlob, 1997). När företagen växer separeras ledningen från ägandet, det vill säga tillväxten leder till att företagsledningen består av professionella förvaltare istället för aktieägare (Porter, Simon & Hatherly, 2008). Följden av att ägarna separeras från ledningsfunktioner blir att ett behov uppstår för företagsledaren att rapportera finansiell information till företagets ägare och andra intressenter. Mottagarna av informationen behöver en försäkran om att informationen är tillförlitlig och vill därför att informationen granskas och revideras (ibid.). Om företagsledningens redovisning till ägarna inte granskas av en oberoende part, det vill säga revisorn, kan det jämföras med en fotbollsmatch där domaren är tränare för ett av de spelande fotbollslagen (Whittington & Pany, 2004). Revision ger trovärdighet och förbättrar kvalitén på de finansiella rapporter som används som underlag vid finansiella beslut och redovisningsskandaler har på senare tid visat att trovärdighet är en central del i begreppet revisionskvalité (Köhler, 2009). De finansiella rapporterna får ökad trovärdighet på grund av företagsledningens rädsla för att revisorn ska upptäcka väsentliga fel och oegentligheter och rapportera felen i revisionsberättelsen. Företagsledningen blir då angelägen att redovisa korrekt information redan från början (ibid.). Företagets intressenter måste kunna lita på den information som företaget lämnar i sina rapporter rörande förvaltning och finansiell ställning och det är företagsledningen som ansvarar för informationen (FAR, 2006). Revisorns uppgift är att kvalitetssäkra informationen som företagsledningen ger ut genom att revisorn följer de redovisningsstandarder som finns. Genom revisorns granskning ger revisionen en ökad trovärdighet åt företagets rapporter och är i och med det en förutsättning för ett fungerande samhälle och näringsliv (ibid.).

2.2.3 Revisionsbranschen

Det finns fyra stora aktörer på revisionsmarknaden som kallas Big-4 vilka är KPMG, Deloitte, Ernst & Young och PwC (Francis, 2004). Niskanen, Karjalainen och Niskanen (2011) menar att efterfrågan på Big-4 revisorer är högre för företag som driver internationell verksamhet och har ett spritt ägande. Större revisionsbyråer, det vill säga Big-4 byråer, är mer angelägna att undvika revisions-skandaler än små revisionsbyråer eftersom de ofta har ett högre förtroende från allmänheten som de är rädda att förlora (ibid.). Choi et al. (2010) menar att större revisionsbyråer ger högre revisionskvalité än små revisionsbyråer och tenderar därmed att ta ett högre revisionsarvode än de små revisionsbyråerna. I Sverige kan revisorerna avlägga två typer av revisorsexamen, godkänd och auktoriserad revisor, varav auktoriserad revisor är av högre rang och examen tar längre tid att genomföra (Revisorsnämnden, 2013). Motsvarigheten till auktoriserad revisor i Finland är KHT revisor och i Finland är valet av en KHT revisor motiverat med att företaget efterfrågar högre revisionskvalité (Niskanen et al., 2011). KHT revisorer har längre arbetslivserfarenhet och genomgått mer utbildning jämfört med HTM revisorer, som motsvarar godkända revisorer i Sverige, och KHT revisorer medför därför högre revisionskvalité (ibid.).

2.3 Revisionsstandarder

2.3.1 Varför revisionsstandarder?

Standarder etablerar ofta vissa krav och syftar till att skapa jämförbarhet, likformighet och enhetlighet, men även en förväntad revisionskvalité skapas med hjälp av revisionsstandarder (Burns & Fogarty, 2010). Revisionsstandarder har utvecklats över tiden för att beskriva en önskad uppsättning av beteenden hos revisorerna för att revisionens syfte ska uppfyllas. Det finns många syften med revisionsstandarder, bland annat definierar de vad en revision är, underlättar utbildning, skapar gynnsammare förutsättningar för att revisioner ska bli konsekventa samt påverkar revisorns beteende. Revisorns beteende påverkas genom att revisionsstandarderna har inflytande över andra faktorer som inverkar på revisorns beteende, exempelvis inspektioner och tillsyn. Förutom revisionsstandarder påverkar faktorer som kultur, utbildning, erfarenhet, riktlinjer, inspektioner och tillsyn revisorns beteende. Revisionsstandarder påverkar även de bedömningar och åtgärder som en revisor vidtar vid en revision (ibid.).

Enligt Smith et al. (2008) kan de ekonomiska aktiviteterna i världen gynnas av att revisionsstandarder harmoniseras. Behovet av revisionsstandarder med hög kvalité styrs av det faktum att kapitalmarknaden och företagen blivit internationella medan förordningar, lagar och standarder fortfarande till stor del är nationella (Fraser, 2010). Då affärs- och kapitalmarknaderna blir mer internationella innebär det bland annat att investerare, kreditgivare och analytiker skulle gynnas av att det finns enhetliga metoder för bokslut och revision i världen (Mennicken, 2008; Smith et al., 2008). En effektiv global marknad gynnas av enhetliga revisionsstandarder mellan olika länder (ibid.). Genom globaliseringen tvingas fler länder till att öppna sina kapitalmarknader genom företagens expansion och för att nå utländska investerare (Wong, 2004). Både den privata och den offentliga sektorn blir allt mer medvetna om fördelarna med att ha ett regelverk för finansiell rapportering som stöds av revisionsstandarder som är globalt accepterade. Det finns många fördelar med ett globalt regelverk för finansiell rapportering och revision. Fördelarna är främst bättre jämförbarhet av finansiell information för investerare, större benägenhet att investera i andra länder, lägre kostnad för kapital, högre ekonomisk tillväxt samt en mer effektiv allokering av resurser (ibid.). Kärnan i det internationella standardiseringsarbetet är att integrera och sammansluta olika delar av världen (Mennicken, 2008). Globala revisionsstandarder är utvecklade i syfte att öka den internationella jämförbarheten, förbättra gränsöverstigande samarbete samt

underlätta harmoniseringen av revisionsarbetet (ibid.). Den enhetlighet som internationella revisionsstandarder medverkar till att skapa följs alltid av skillnader inom exempelvis revisionsmetoder och processtrukturer (Barrett et al., 2005). Även inom ett revisionsnätverk som är verksamt inom flera länder kan skillnader uppstå på grund av exempelvis ekonomiskt intresse, politiskt system, redovisningsregelverk och den lagstiftningskultur som råder där revisorerna är verksamma (Barrett et al., 2005; Smith et al., 2008).

2.3.2 International Standards on Auditing

1977 grundades International Federation of Accountants (IFAC) som är en organisation av nationella revisorsorganisationer som representerar anställda revisorer i näringslivet och i den offentliga sektorn (Smith et al., 2008). IFAC arbetar för att utveckla revisorsyrket och för att revisionsstandarder ska harmoniseras över hela världen och att revisorer därmed ska kunna tillhandahålla tjänster av hög och jämn kvalitet till allmänheten (ibid.). På global nivå finns det endast en normgivare som heter International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) men på nationell nivå finns det ett flertal normgivare (Burns & Fogarty, 2010). IAASB arbetar självständigt under regi av IFAC (Smith et al., 2008) och är den normgivare som ger ut revisionsstandarder på global nivå för revisioner av finansiella rapporter från offentliga och privata företag (Burns & Fogarty, 2010). Målet för IAASB är att se till allmänhetens intresse genom att ge ut standarder av hög kvalitet för bland annat revision, kvalitetskontroll och relaterade tjänster (Smith et al., 2008). IAASB har till uppdrag att främja internationella standarder för revision och det främsta målet med revisionsstandarderna är att utveckla en enhetlig revisionssed samt enhetliga tillvägagångssätt mellan olika länder i världen (ibid.). Revisionsstandarderna som ges ut av IAASB benämns International Standards on Auditing (ISA) (för exempel, se bilaga 2) och används i olika länder (Burns & Fogarty, 2010; Lindberg & Seifert, 2011). ISA behandlar frågor som revisionsplanering, insamling och bedömning av revisionsbevis, intern kontroll och utformning av revisionsrapporterna (Mennicken, 2008).

I Sverige är det den svenska branschorganisationen för redovisningskonsulter och revisorer, FAR, som utvecklar revisionsbranschen (FAR, 2013). Lagar inom revisionen i Sverige stiftas av riksdagen som i sin tur låter revisionsbranschen, det vill säga FAR, sköta detaljregleringen (Carrington, 2010). FAR förbinder sig i stort sett genom sitt medlemskap i IFAC att följa ISA (Lennartsson, 2011b). FAR har nu valt att översätta de internationella revisionsstandarderna ISA för att harmonisera med internationella standarder (Carrington, 2010) och svenska revisorer måste följa ISA vid revisioner från den 1 januari 2011 (ISA 200). Implementeringen av ISA är ofta motiverat med att försöka skapa en enhetlig och internationellt homogen helhet men skillnader mellan stora internationella och mindre revisionsbyråer kan aldrig helt raderas (Mennicken, 2008). De australiensiska Big-4 byråerna i Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie ansåg att fördelarna med de nya australiensiska ISA-baserade revisionsstandarderna är att revisionerna blir mer likartade och den internationella jämförbarheten ökar med de nya revisionsstandarderna. Positiva fördelar med de nya revisionsstandarderna som små revisionsbyråer lyfter fram är att de bland annat kan öka revisionsarvodet, få bättre följsamhet av revisionsstandarderna samt att det blir noggrannare med vilka revisionsuppdrag de väljer att åta sig (ibid.). I vilken utsträckning ISA kan tillämpas övervärderas ofta av de som arbetar med revisionsstandarderna eller av de som försöker reglera revision i enlighet med standarderna (Mennicken, 2008). För svensk del kan en förändring med revisionen uppstå vid koncernrevisioner då revisorn nu är ansvarig för revisionen av dotterbolag när revisorn reviderar en koncern (Herolf & Hjalmarsson, 2009). Revisorn reviderar inte längre dotterbolaget utan revisorn reviderar dotterbolagets tillgångar, skulder, intäkter och kostnader (ibid.). En studie på tjeckiska företag visar att några av

revisionsstandarderna i ISA inte är relevanta för revision av små och medelstora företag (Müllerová et al., 2011). För små revisionsbyråer och revisorer som reviderar små och medelstora företag blir det en stor administrativ belastning då utförandet av en revision enligt ISA många gånger är formell (ibid.).

2.4 Revisionsprocessen

2.4.1 Övergripande om revisionsprocessen

Planera

En revision börjar med en planeringsfas där revisorn analyserar och bedömer risker i företaget och revisorn bestämmer vilka områden som ska granskas, exempelvis faktureringsystem, företagets hantering av en särskild risk eller poster i de finansiella rapporterna, samt när, hur och av vem de ska granskas (FAR, 2006). Revisorn börjar med att samla in information för att få kännedom och förståelse om verksamheten i företaget. Vid informationsinsamlingen bedömer revisorn risker och jämför informationen med föregående år. Om revisorn samlat in bra information kan revisorn planera revisionen bättre och granskningen kan genom planeringen koncentreras till de områden där risken för väsentliga fel är störst (ibid.).

Granska

Revisorns granskning som utförs i revisionens andra fas har som mål att ge underlag för de ställningstaganden som revisorn tar i revisionsberättelsen (FAR, 2006). Det finns inga grundläggande skillnader mellan revision av små och stora företag eftersom granskningen har samma syfte oavsett vilket företag som revideras (ibid.). Revisorn kan välja att granska företagets interna kontroller eller substansgranskning, alternativt en kombination av de två granskningsmetoderna (FAR, 2001; 2006). Interna kontroller använder företaget för att säkerställa att transaktioner registreras och dokumenteras på ett tillförlitligt sätt (Carrington, 2010). Interna kontroller består ofta av system eller processer där det finns inbyggt olika avstämningspunkter. I ett väl fungerande internt kontrollsystem finns det inte några utrymmen för fel, misstag eller förvanskningar (ibid.). När revisorn granskar företagets interna kontroller ska revisorn bekräfta att företagets interna kontroller fungerar (FAR, 2001). Istället för att enbart granska hur väl företagets interna kontroller fungerar kan revisorn granska olika poster i resultat- och balansräkningen samt transaktioner som ingår i de olika posterna, vilket kallas för substansgranskning (Carrington, 2010). Ofta kräver granskning av företagets interna kontroller en komplettering av substansgranskning och i små företag är behovet av substansgranskning oftast ännu större då de generellt saknar väl fungerande interna kontroller (FAR, 2006). Substansgranskningen kan utföras på två sätt: detaljgranskning av transaktioner och saldon samt analytisk granskning (Carrington, 2010). Vid en detaljgranskning gör revisorn en direkt granskning av företagets siffermaterial vilket innebär att revisorn verifierar beloppen i redovisningen med hjälp av olika underlag exempelvis kvitton och fakturor. Analytisk granskning innebär att revisorn jämför det redovisade beloppet med ett förväntat belopp som baseras på exempelvis tidigare års redovisade siffror, budgetar och branschnyckeltal (ibid.).

Rapportera

Målet med granskningen är att revisorn ska lämna ett uttalande om företagets finansiella rapporter i en revisionsberättelse (ISA 200) vilket är den sista fasen i revisionsprocessen (FAR, 2006). Om revisorn har något att anmärka på i företaget, exempelvis brister och västenliga fel, ska det rapporteras antingen muntligt eller skriftligt till företagets beslutsfattare som då får möjlighet att åtgärda revisorns anmärkningar (FAR, 2001; 2006). Om anmärkningarna inte åtgärdas får revisorn rapportera felen och bristerna i revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen är den enda offentliga rapporten som revisorn upprättar i samband med

en revision (ibid.) Upptäcker revisorn några oegentligheter i företaget måste det rapporteras till företagets VD och styrelse och vid misstankar om allvarigare brott måste revisorn rapportera det till en åklagare (9 kap. 42-44§§ ABL).

2.4.2 Väsentlighet och risk

Revisorn genomför en revision för att försäkra sig om att det inte finns några väsentliga fel och oegentligheter i årsredovisningen (ISA 200). Felaktigheter och utelämnad information brukar betraktas som väsentliga om de, tillsammans eller enskilt, sannolikt kan påverka användarna av de finansiella rapporterna i deras ekonomiska beslut (ISA 320). Vid en revision måste revisorn fatta beslut som baseras på bland annat en riskbedömning om de finansiella rapporterna innehåller väsentliga fel och oegentligheter (Wedemeyer, 2010). För att hantera riskerna innebär revisorns beslut också identifiering, utförande och bedömning av granskningsåtgärder. Revisorn måste också vid beslut göra en utvärdering av revisionsbevisen för att avgöra betydelsen och kvalitén på bevisen samt om ytterligare revisionsbevis behövs. Slutligen formulerar revisorn ett utlåtande av de finansiella rapporterna och beslutar om revisionsberättelsen ska formuleras som ren eller oren (ibid.). Bedömningarna måste revisorn göra under hela revisionsprocessen baserat på de bevis revisorn har tillgång till vid bedömningstidpunkterna. Revisorns uttalande baseras inte ytterst på avgörande bevis utan på välgrundade bedömningar (ibid.).

Enligt Curtis och Hayes (2002) är väsentlighet grunden för de flesta bedömningar revisorn tar i en revision. Risker att revisorn gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen kallas revisionsrisk (ISA 200; Wedemeyer, 2010). Revisionsrisken består av inneboende risk, kontroll risk och upptäcktsrisk (ISA 200). Första risken är att det finns fel i ett företags redovisning innan revisorn eller företagsledningen har utfört någon kontroll av felaktigheter, vilket kallas för inneboende risk. Risker att redovisningens inneboende fel inte upptäcks av företagets interna kontroller kallas för kontrollrisk (ibid.). Den sista risken är att revisorn inte upptäcker de inneboende fel som företagets interna kontroll inte har upptäckt vilken kallas för upptäcktsrisk (ibid.). Risker att inte upptäcka väsentliga fel och oegentligheter minskar när revisorn har en bättre förståelse för de interna kontrollerna i företaget, vilket medför att revisorn kan bättre planera vad som ska granskas och vilka granskningsåtgärder som ska användas (Köhler, 2009). Köhlers (2009) utredning visar att några revisorer tror att sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter har ökat efter implementeringen av ISA. För att kunna bedöma revisionsrisken är det också viktigt för revisorn att förstå och analysera vilka affärsrisker det finns i företagets verksamhet (Robson, Humphrey, Khalifa & Jones, 2007).

Den nya revisionsstandarden för väsentlighet och risk, ISA 315, har ersatt RS 310 och delar av RS 400 (Herolf & Hjalmarsson, 2009). Grunden med ISA är densamma som i RS där revisorn måste skaffa sig en förståelse för företagen för att kunna bedöma de risker som finns vid revisionen. En avsevärd ändring från RS 310 till ISA 315 är att ISA är mer omfattande och detaljerad. I RS var det otydligt om revisorn var tvungen till att göra vissa arbetsmoment vid riskbedömningen och i de fall revisionsstandarderna tidigare var oklara har ISA förtydligat vad revisorn ska göra för att få en bra förståelse och göra en bättre riskbedömning (ibid.). Enligt ISA 315 ska revisorn vid riskbedömningen göra förfrågningar till företagsledningen, inspektion och analytisk granskning. Ytterligare en viktig ändring är att revisorn nu ska diskutera riskerna för väsentliga fel i företaget som granskas med sitt revisorsteam (Herolf & Hjalmarsson, 2009). Revisorn ska med de nya revisionsstandarderna också se företagsledningen som ett riskmoment i större utsträckning än tidigare då det finns en risk i att företagsledningen kan sätta sig över företagets kontrollsystem (ibid.). Revisorn

ska därför inhämta ett skriftligt uttalande om oegentligheter från det reviderade företags ledning (ibid; ISA 240).

För att få en stor förståelse för företaget och dess omgivning som ISA kräver måste revisorn göra en riskbedömning där målet är att identifiera väsentliga fel och oegentligheter (Lindberg & Seifert, 2011). Efter implementeringen av ISA räcker det inte för revisorn att ha kunskap om företags affärsrisker utan nu krävs det även en förståelse av affärsriskerna (Herolf & Hjalmarsson, 2009; Lindberg & Seifert, 2011). Affärsrisker är risker som kommer från ett företags omständigheter, förhållanden, åtgärder eller passivitet som hotar företags möjligheter att genomföra sin verksamhet på ett effektivt sätt (Eilifsen, Knechel, & Wallage, 2001). Affärsriskerna är en viktig del av revisionen och om affärsriskerna ökar, ökar även revisionsrisken (Knechel, 2001 refererad i Flint, Fraser & Hatherly, 2008). Om revisorn har en förståelse för företags affärsrisker som kan leda till väsentliga fel och oegentligheter i de finansiella rapporterna kan revisorn upptäcka fler fel och oegentligheter och därmed förbättra revisionskvalitén (Flint et al., 2008). Robson et al. (2007) menar att den nya revisionsprocessen med ökat fokus på affärsrisker är mer riskbaserad jämfört med den gamla revisionsprocessen som var mer transaktionsbaserad. När affärsriskerna ökar i ett företag blir revisionskostnaden också större på grund av att fler arbetsmoment måste genomföras (Nikkinen & Sahlström, 2005). IAASB (2002) tror att revisionskvalitén kommer öka till följd av ISA eftersom revisionsrisken ska minska med hjälp av bättre riskbedömning och granskningsåtgärder. Bättre riskbedömning och granskningsåtgärder förväntas resultera i ökade granskningsåtgärder på de områden där det finns stor risk för fel och oegentligheter. Implementeringen av ISA kommer i många fall att leda till en ökad arbetsinsats för revisorerna, speciellt för nya revisionsuppdrag (ibid.).

2.4.3 Dokumentation

Det är viktigt att allt arbete som utförs vid en revision dokumenteras korrekt i revisorns dokumentation (ISA 230). Revisorns dokumentation har det huvudsakliga syftet att skapa bevis som visar att arbetet som utförts och att resultaten och slutsatserna som dragits under revisionen är i enlighet med de lagar och regler som finns (ibid.). Enligt ISA 230 är dokumentationen också viktig eftersom den bland annat underlättar arbetet vid framtida revisioner, externa inspektioner och kvalitetskontroller. Revisorn börjar med att dokumentera information om det företag som revideras, exempelvis inom vilken bransch företaget verkar, vilka risker som specifikt kan associeras till branschen och vilka risker som är specifika för företaget (Carrington, 2010). Därefter dokumenterar revisorn planeringen av revisionen, det vill säga vilket arbete som ska genomföras, när det ska genomföras och av vem det ska genomföras (ISA 230). När granskningen har utförts ska det dokumenteras vad revisorn valt att granska, exempelvis lager, kundfakturor, styrelsemötesprotokoll (Carrington, 2010). Det räcker inte med dokumentation av de utvalda posterna utan om revisorn valt att granska kundfakturor måste revisorn dokumentera vilka fakturor som granskats samt vilka resultat, bedömningar och slutsatser som dragits utifrån granskningen. Hur granskningen har genomförts, det vill säga vilka granskningsmetoder och granskningsåtgärder som använts, samt när och av vem granskningen genomfördes är andra frågor som ska besvaras i dokumentationen (ibid.). Det är viktigt att planeringen och riskbedömningen skrivs ned för att sedan kunna användas som en utgångspunkt i arbetet (ibid.). Dokumentationen fungerar som ett kommunikationsverktyg i revisionsteamet då deltagarna i ett revisionsteam delar arbetsuppgifter mellan sig och det är därför viktigt med dokumentation för att deltagarna ska ha möjlighet se varandras arbete och vilket resultat de kommit fram till (ibid.).

ISA 230 är den nya revisionsstandard som behandlar revisorns dokumentation och har ersatt RS 230 (Herolf & Hjalmarsson, 2009). ISA 230 innehåller revisorns skyldighet att upprätta revisionsdokumentation i samband med en revision av ett företags finansiella rapporter (ISA 230). En av de viktigaste förändringarna gällande dokumentationen i ISA är enligt Herolf och Hjalmarsson (2009) att dokumentationen blivit mer detaljerad och omfattande. En förändring som också medförts av ISA är att revisorn har ansvar att avtala revisionsuppdragets villkor med företagsledningen och eventuellt styrelsen vid en revision och dokumentera avtalet (ibid.). Tidigare fanns det inget krav att de avtalade villkoren skulle dokumenteras enligt RS men sedan ISA 210 implementerades måste revisorn dokumentera avtalet i ett uppdragsbrev och ska visa företagsledarens ansvar för den interna kontrollen (ibid.).

De nya ISA-baserade revisionsstandarderna som implementerats i Australien har enligt Hecimovic et al. (2009) medfört ett ökat fokus på revisorns dokumentation. Det har blivit ett ökat fokus på dokumentation för att säkerställa att revisionen utförs i enlighet med revisionsstandarderna. Det finns däremot en risk att ökad dokumentation tar fokus från substansgranskning och därmed kan revisorn missa att identifiera viktiga frågor och risker som kräver bedömningar (ibid.). Nackdelen med de nya revisionsstandarderna är att det ökade dokumentationskravet hämmar revisorns bedömningar (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011). Öhman, Häckner, Jansson och Tschudi (2006) menar att revisorer i Sverige verkar tycka att det är viktigare att göra saker rätt än att göra rätt saker. Revisorer tillbringar mycket tid på arbetsmoment som de inte anser har någon betydelse för företagets intressenter (ibid.). De australiensiska revisionsbyråerna tror inte det finns några direkta skillnader mellan de resultat revisorerna kommer fram till efter genomförda revisioner jämfört med tidigare och Big-4 byråerna belyser en risk att det blir ett ökat fokus på revisionsprocessens utformning istället för innehållet i revisionen efter implementeringen av de nya revisionsstandarderna (Hecimovic et al., 2009; Hecimovic & Martinov-Bennies, 2011).

Studien som Hecimovic et al. (2009) genomfört ger ett begränsat stöd för att revisionskvaliteten skulle bli bättre med ökad dokumentation. En av Big-4 byråerna i Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie berättar att ökad dokumentation och följsamhet av revisionsstandarderna har inneburit att det krävs fler arbetstimmar vilket ökar kostnaderna för att utföra en fullständig revision. Herrbach (2001) menar dock att mängden dokumentation som en revisor upprättar inte endast får balanseras mot kostnaden för upprättandet av dokumentationen, utan måste också balanseras mot revisionskvaliteten. Minskad dokumentation kan innebära sämre revisionskvalité eftersom mängden revisionsbevis då blir färre (ibid.).

2.4.4 Kostnad för revision

Internationella revisionsregleringar strävar mot att sänka den administrativa belastningen för revisorerna samtidigt som de försöker maximera revisionskvaliteten (Müllerová et al., 2011). ISA medför dock ett ökat dokumentationskrav på revisorerna som ska styrka sitt arbete vid en eventuell kvalitetskontroll, vilket i sin tur medför irrelevanta arbetsuppgifter som ökar kostnaderna för en revision (ibid.). Enligt ISA 200 är inte tid och kostnad för revision ett giltigt skäl till att utelämna en nödvändig granskningsåtgärd. Revisorn får alltså inte nöja sig med ett revisionsbevis som inte är övertygande utan ska förse revisionen med det material som krävs för att uppfylla en fullständig revision (Herolf & Hjalmarsson, 2009). ISA har tydliggjort för revisorn att vissa arbetsmoment är obligatoriska att utföra genom att skriva ”revisorn ska granska” istället för den tidigare formuleringen ”revisorn granskar” (ibid.).

Enligt Köhler (2009) innebär implementeringen av ISA stora kostnader för nya revisionsprogram och utbildning när en revision ska utföras enligt ISA första gången. Även de australiensiska revisionsbyråerna noterar att det finns stora initiala engångskostnader för bland annat utbildning men även återkommande kostnader noteras för exempelvis dokumentation och kommunikation med kund (Hecimovic et al., 2009). Några av de australiensiska revisionsbyråernas kostnader ökade med tio till trettio procent vid implementeringen av de nya revisionsstandarderna, men revisionsarvodena ökade inte i samma utsträckning (Hecimovic et al. 2009; Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011). En del av de kostnader som revisionsbyråer inte kan debitera kunden hänför sig till obligatoriska krav som inte är relevanta för en revision men som ändå måste utföras (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011). För att göra en fullständig revision tyckte några små australiensiska revisionsbyråer att det krävs mer administrativ tid (ibid.). De små revisionsbyråernas relativa kostnad var större än vad de relativa kostnaderna var för Big-4 byråerna men trots det hade de små revisionsbyråerna i studien en positivare uppfattning på grund av bättre relation och kommunikation med kunden (ibid.). De ökade revisionskostnaderna beror främst på de ökade dokumentationskraven vilka inte ger någon mervärde till kunden eller ökar revisionskvaliteten (ibid.). De stora revisionsbyråerna tror att de små revisionsbyråerna har svårt att följa revisionsstandarderna eftersom de inte har samma resurser som Big-4 byråerna gällande kvalitetskontroll och utbildning. Små revisionsbyråer blir mer påverkade av de nya revisionsstandarderna och kostnaderna med de nya revisionsstandarderna överstiger nyttan (ibid.). Köhler (2009) kan inte dra någon slutsats vad gäller små revisionsbyråer i sin utredning på grund av brist på insamlad data från respondenter, men utredningen visar att nyttan av ISA är större än kostnaden för bland annat Big-4 byråer, Big-4 byråernas kunder och aktörer på kapitalmarknaden. Australiensiska revisionsbyråer anser dock att de ökade kostnaderna för utbildning, kvalitetskontroller och dokumentation har överstigit nyttan som de nya revisionsstandarderna skulle medföra (Hecimovic et al., 2009). Revisionskvaliteten har heller inte ökat i samma utsträckning som kostnaderna, vilket var den australiensiska regeringens syfte med de nya revisionsstandarderna (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011).

2.5 Revisionskvalité

Revisionskvalité kan enligt DeAngelo (1981) definieras som sannolikheten att en revisor upptäcker samt rapporterar fel och oegentligheter i kundens redovisningssystem. Revisionskvalité syftar på i vilken grad en revision utgör en grund för tron att de finansiella uttalandena inte innehåller några väsentliga fel och oegentligheter efter en genomförd revision och det är revisorns bedömning som fastställer graden av revisionskvalité (Wedemeyer, 2010). Revisionskvalité kan beskrivas som en skala från mycket låg till mycket hög kvalitet och revisionsfelen uppstår där revisionskvaliteten är låg (Francis, 2004). Vid bedömning av revisionskvalité är det viktigt att värdera både nytta och kostnader, till exempel när andelen revisionsfel är låg och kostnaden för revision är hög finns möjligheten att investeringar för att öka revisionskvaliteten är högre än nyttan investeringarna ger. Trots att revisionsarvodet ökar när nya revisionsstandarder implementeras finns det inga övertygande skäl att tro att revisionskvaliteten blir bättre eller att revisionsfelen kommer att minska (ibid.). Enligt Wedemeyer (2010) är det svårt att mäta revisionskvalité och tillsynsmyndigheter bör utveckla en definition av revisionskvalité som är användbar för att möjliggöra utvärdering av revisionskvalité i ett regelverk. Det förväntas av revisionsbyråer att de har ett system för kvalitetskontroll som ger rimlig säkerhet om att revisioner utförs i enlighet med revisionsstandarder och med en rimlig nivå av revisionskvalité (ibid.). En revision med hög kvalitet är skyldig att innehålla tillräckligt med revisionsbevis för att kunna ge stöd för slutsatserna i revisionsberättelsen och för att revisorn ska kunna ge en objektiv och rättvis

revisionsbedömning (FRC, 2006 refererat i Beattie et al., 2013). Utvecklingen av revisionsstandarder är ett första steg för att uppnå revisionskvalité (Burns & Fogarty, 2010).

Vid revisioner av små och medelstora företag menar Müllerová et al. (2011) att normgivare försöker minimera den administrativa belastningen men försöker samtidigt att maximera revisionskvalitén. En studie av Niskanen et al. (2011) visar att efterfrågan på revisionskvalité ändras i förhållande till företagets ägande. Har företaget ett spritt ägande, det vill säga många ägare, är företaget mer angeläget att efterfråga revisionskvalité än om företaget har ett koncentrerat ägande där till exempel VD och ägare är samma person. Sannolikheten att ett företag anlitar en Big-4 revisor, alternativt en auktoriserad revisor, minskar när ägarkoncentrationen i företagsledningen ökar (ibid.). Enligt Niskanen et al. (2011) värdesätter aktieägarna trovärdigheten hos en auktoriserad revisor lika högt som en Big-4 revisor, men den upplevda kvalitén skiljer sig däremot beroende på om det är en auktoriserad eller godkänd revisor som utför revisionen. Enligt Hecimovic och Martinov-Bennie (2011) visar tidigare studier att större revisionsbyråer ger högre revisionskvalité än de mindre revisionsbyråerna.

Målet med de australiensiska revisionsstandarderna var att öka allmänhetens uppfattning om revision och revisionskvalitén i Australien. Hecimovic et al. (2009) och Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studier visar däremot att ingen av revisionsbyråerna tror att allmänhetens uppfattningar om revision har påverkats i en positiv utsträckning. Några revisionsbyråer tror till och med att gapet mellan allmänhetens uppfattning om vad en revision innebär och vad revisorn faktiskt gör vid en revision har ökat (ibid.). Allmänhetens uppfattningar är viktiga när det gäller revisorns trovärdighet eftersom revisionskvalité är svårt att observera (Francis, 2004). Med hänsyn till allmänhetens uppfattningar om revisionskvalité kan nya revisionsstandarder vara lika viktiga som de är för att öka av revisionskvalitén (ibid.). Köhlers (2009) utredning om implementeringen av ISA i några europeiska länder visar att ISA bidrar till ökad trovärdighet på de finansiella rapporterna och till ökad revisionskvalité. Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie ger inget stöd för att ökad revisionskvalité är en fördel som de ISA baserade revisionsstandarderna medför då resultatet i revisionerna inte har förändrats.

3 Metod

Metodkapitlet presenterar de metodval som gjorts under studiens gång och vilken metod som använts för insamlingen av empirisk data. Studiens utgångspunkt har varit en kvalitativ ansats med en abduktiv strategi och empirisk data har samlats in i form intervjuer med revisorer. Vidare presenteras källkritik, operationaliseringsprocessen samt studiens giltighet och tillförlitlighet.

3.1 Kunskapsteori

Den metod vi använt i vår studie för att förstå vilka upplevelser revisorer har om implementeringen av ISA genom att beskriva och analysera revisorernas upplevelser av vilka effekter implementeringen av ISA medfört på revisionskvaliteten kan liknas med det hermeneutiska synsättet. Vi har med hjälp av intervjuer försökt tolka och förstå revisorernas uppfattningar kring ämnet för att kunna beskriva och analysera revisorernas upplevelser om ISA:s inverkan på revisionskvaliteten. Hermeneutik innebär tolkningslära (Patel & Davidsson, 2011) och det finns en strävan om att få en förståelse för de uppfattningar som människor har om världen (Hartman, 2004). Motsatsen till hermeneutik är positivism som innebär att verkligheten studeras på ett opartiskt sätt (Jacobsen, 2002) och de data eller fakta som samlas in ska vara observerbara genom att de kan mätas med hjälp av någon typ av mätinstrument (Alvesson & Sköldberg, 2008). Inom hermeneutiken måste forskaren tolka människornas uppfattningar om världen och försöka leva sig in i de uppfattningarna, eftersom uppfattningarna inte kan mätas på samma sätt som i positivismen (Hartman, 2004). Inom hermeneutiken är det inte intressant hur världen är, utan snarare hur den uppfattas och tolkas (ibid.).

3.2 Ansats

För att kunna få en djupare förståelse av och beskriva det fenomen vi valt att belysa har vi valt att genomföra intervjuer med revisorer vilket Backman (2008) menar är en kvalitativ ansats. Den kvalitativa ansatsen lämpar sig bäst då vår avsikt inte var att använda numeriska tal och siffror utan istället använda verbala formuleringar. Studier som använder mätningar med hjälp av matematik och statistik och har som mål att uttrycka kvantitet benämns för en kvantitativ ansats och är motsatsen till den kvalitativa ansatsen (Jacobsen, 2002). För att inte vara begränsade vid informationsinsamlingen använde vi oss av öppna intervjufrågor vilket innebär att valet av den kvalitativa ansatsen var ett lämpligt val. Genom öppna frågor kunde vi få varje revisors tolkning och åsikt av en företeelse och öppenheten medförde att respondentens svarsalternativ inte begränsades. Med den kvalitativa ansatsen hade vi möjlighet att vara flexibla och ändra exempelvis problemställning under studiens gång, vilket är svårare att genomföra vid en kvantitativ ansats (ibid.). Vi kan inte generalisera vårt resultat eftersom vi inte har tillräckligt många intervjuer vilket är den kvalitativa ansatsens nackdel (ibid.). Då vårt syfte inte är att generalisera anser vi att det dock inte har någon betydelse för vår studie.

3.3 Strategi

Vår studie började med att vi samlade in tidigare forskning och annan sekundärdata som byggde upp studiens teoretiska referensram, vilken sedan låg till grund för intervjuguiden som upprättades i syfte att hämta in empiri. Det inledande arbetet i studien kan liknas vid den deduktiva strategin som Alvesson och Sköldberg (2008) och Patel och Davidsson (2011) beskriver. Den deduktiva strategins fördel är att forskningens objektivitet antas bli stärkt då befintlig teori blir utgångspunkten (Patel & Davidsson, 2011). En nackdel är den fara som

föreligger att nya intressanta rön inte upptäcks då forskaren kan påverka och rikta forskningen utifrån den befintliga teorin (ibid.). Då vi efter våra intervjuer har sökt efter mer forskning och sekundärdata på intressanta områden som respondenterna nämnde och som tidigare saknats i vår teoretiska referensram kan det liknas med den induktiva strategin (Jacobsen, 2002). I den induktiva strategin går forskaren, i motsats till den deduktiva strategin, ”från empiri till teori” (ibid.). Då vi använt oss av både deduktion och induktion menar Alvesson och Sköldberg (2008) och Patel och Davidsson (2011) att vi har tillämpat en abduktiv strategi. Vi har under studiens gång successivt utvecklat vår teori vilket stämmer överens med Alvesson och Sköldbergs (2008) beskrivning av den abduktiva strategin. Alvesson och Sköldberg (2008) menar att abduktion är en bra strategi när forskaren vill ha en förståelse för ett fenomen vilket stämmer överens med vår studies syfte då vi vill få förståelse för hur revisorer upplever hur revisionskvalitén har förändrats sedan implementeringen av ISA. En stor fördel vid användandet av den abduktiva strategin är att forskaren inte behöver bli låst vilket kan bli fallet vid ett strikt deduktivt eller induktivt arbete (Patel & Davidson, 2011). Då vi har ett hermeneutiskt synsätt lämpar sig en abduktiv strategi väl (Alvesson och Sköldberg, 2008).

3.4 Datainsamling

3.4.1 Insamling av sekundärdata

Den sekundärdata som vi samlat in består av tidigare forskning och litteratur. Jacobsen (2002) beskriver sekundärdata som information som inte samlats in av forskaren direkt från källan. Sekundärdata är information som ofta samlats in av andra i ett annat syfte än vårt eget och det är därför viktigt till att vara kritisk vid insamlingen av information (ibid.). Vi har varit medvetna om detta vid vår informationsinsamling och valde därför att använda oss av erkända databaser som exempelvis Google Scholar, ABI Inform, Science Direct, Springer Link, Emerald och Högskolan i Halmstads biblioteks sökmotor Summon. I de olika databaserna använde vi bland annat sökorden *International Standards on Auditing, ISA, intergrate, Sweden, audit, development, harmonization, standardisation, transnational, European Union, standards, adoption, implementation, effect, affect, quality, risk, documentation* och *cost*. Vid sökningarna i databaserna använde vi olika kombinationer av sökorden. Vi har även hittat relevant sekundärdata genom att inspireras av tidigare kandidat- och magisteruppsatser samt tidigare forskning. Då implementeringen av ISA i Sverige är nytt och revisionsstandarderna i ISA främst är utvecklade under 2000-talet försökte vi hitta källor som är skrivna under 2000-talet. Några av våra källor är dock äldre men vi har valt att referera till dem trots det eftersom vi tror att de ändå är relevanta för vår studie då många tidigare studier refererar till dem.

3.4.2 Urval

Urvalsprocessen vid valet av respondenter har bestått av ett bekvämlighetsurval då vi intervjuat de revisorer som hade möjlighet att ställa upp på en intervju (Jacobsen, 2002). I vår studie har vi valt att jämföra upplevelser hos revisorer som arbetar på Big-4 byråer med upplevelser hos revisorer som arbetar på icke Big-4 byråer eftersom resultatet i Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie visar skillnader mellan revisorernas upplevelser om hur revisionskvalitén förändrats beroende på vilken revisionsbyrå de arbetade på. Då det finns fyra Big-4 byråer valde vi utöver de fyra även att intervjuar fyra revisorer från icke Big-4 byråer som alla är belägna på mindre orter i södra Sverige. Av vårt urval har revisorerna vi intervjuat främst reviderat vad som per definition i aktiebolagslagen (ABL) klassificeras som små och medelstora företag, vilket kan ha påverkat deras uppfattningar om det studerade området. Det är möjligt att revisorerna i storstadsregionerna Stockholm, Göteborg och Malmö, där många av de stora och börsnoterade företagen är belägna, har en annan uppfattning än revisorer på mindre orter. Då de flesta av Sveriges företag är små och medelstora (Bruns, 2003) anser vi att det är mer intressant med de uppfattningar som revisorer

på mindre orter har eftersom de revisorerna arbetar med små och medelstora företag i stor utsträckning.

Eftersom vi har två typer av revisorer i Sverige tyckte vi även det skulle vara intressant att göra en jämförelse mellan auktoriserade och godkända revisorer. Då studien har genomförts under revisorernas mest intensiva arbetsperiod under året lyckades vi inte få en jämn fördelning mellan de två revisorstyperna hos icke Big-4 byråer. Sammanlagt består vårt urval av tre auktoriserade revisorer och fem godkända revisorer. Tabell 1 visar fördelningen mellan revisorstyp och revisionsbyrå och vilken respondent som tillhör vilken typ av revisor respektive revisionsbyrå.

	Big-4	Icke Big-4
Auktoriserad	Andersson Bosson	Eriksson
Godkänd	Claesson Danielsson	Fredriksson Gustafsson Hansson

Tabell 1. Tabell över revisorstyp och revisionsbyrå.

3.4.3 Insamling av primärdata

Insamlingen av empiri genomfördes med hjälp av personliga intervjuer då fördelen med personliga intervjuer är att vi har möjlighet att ställa följdfrågor till respondenten (Jacobsen, 2002). Primärdata är information som forskaren samlar in för första gången, direkt från den primära informationskällan och är anpassad till forskarens problemformulering. Insamling av primärdata kan ske med hjälp av frågeformulär, observation eller intervjuer (ibid.). Innan intervjuerna genomfördes gjorde vi en pilotstudie på en av respondenterna för att se hur uttömmande vår intervjuguide var och om alla frågor var relevanta. Pilotstudien kompletteras i ett senare skede med följdfrågor och ingår i kapitlet empiri tillsammans med de övriga intervjuerna. Intervjuerna ägde rum på respektive respondents arbetsplats då det är en trygg miljö för respondenten. Innan intervjun började valde vi att erbjuda samtliga respondenter att vara anonyma. En fördel med anonymitet är att respondenten kan svara mer sanningsenligt om informationen upplevs som känslig (Wärnerud, 1990). Vi har valt att publicera alla respondenters svar anonymt då några respondenter hade som önskemål att vara anonyma. Vi tror att anonymiteten gör att respondenterna kan berätta mer om informationen inte kan hänföras till respondenten. Intervjuerna tog ungefär fyrtiofem minuter att genomföra men en intervju avvek och varade i en timme och fyrtio minuter. Den avvikande intervjun var bland de första och vi lät respondenten prata länge då vi ville få så mycket information som möjligt att arbeta vidare med. Vissa av respondenterna ville ha ut frågorna för intervjun i förväg och vi valde därför att skicka ut intervjuguiden till alla respondenter ett par dagar före intervjutillfället för att alla respondenter skulle ha möjlighet att förbereda sig och för att intervjuerna skulle bli mer effektiva då vi vet att revisorerna har en stor arbetsbelastning under den period som studien genomförs. Vi tror inte att utskicket av intervjuguiden i förväg har påverkat vår studie i negativ bemärkelse utan istället möjliggjorde för respondenterna att förbereda sig och ge mer utförliga svar.

Under intervjun följde vi en intervjuguide (se bilaga 1) som till största del bestod av öppna frågor för att respondenten skulle kunna svara mer utförligt och inte endast svara ja eller nej

på frågorna. Utöver intervjuguiden ställde vi även följdfrågor när respondenten pratade om områden som vi ansåg vara intressanta för vår studie. Vi valde spela in intervjuerna efter respondenternas godkännande. Genom att spela in intervjuerna hade vi möjlighet att i efterhand lyssna igenom intervjuerna upprepade gånger vilket minskar risken att vi missat något relevant (Jacobsen, 2002). Ytterligare en åtgärd vi gjorde för att minska risken att missa något väsentligt som respondenterna berättar är transkribering av intervjuerna (ibid.). Efter att vi sammanställt intervjuerna skickade vi tillbaka sammanställningarna till respektive respondent för att ge dem möjlighet att korrigera eventuella missförstånd och komplettera i de fall respondenterna ansåg vi missat något väsentligt. I efterhand valde vi att ställa kompletterande frågor till respondenterna. Under intervjun förde en av oss kontinuerligt anteckningar medan den andra fokuserade på respondenten och ställde större delen av våra frågor för att visa att vi var engagerade och intresserade på vad respondenten hade att säga.

3.5 Källkritik

Vi har försökt att basera vår teoretiska referensram på regelverk samt tidigare forskning och vi har försökt undvika böcker då innehållet i en bok inte är granskat som i en vetenskaplig artikel. I några fall har vi dock tvingats använda böcker när vi har presenterat grundläggande fakta om revision. Vid litteraturinsamlingen har vi tagit hänsyn till källornas ålder, vilket Merriam (1994) menar är ett kriterium vid val av litteratur. Flertalet av de artiklar vi använt i vår studie är publicerade under det senaste decenniet vilket stärker vår tillförlitlighet eftersom revision är ett område som är under ständig utveckling. De stora revisionskandalerna inträffade i början av 2000-talet och vi har därmed försökt begränsa oss till forskning som är publicerad därefter. Vid några val har vi dock bortsett från åldern, exempelvis vid valet av DeAngelo (1981), Watts och Zimmerman (1990), Jensen och Meckling (1976) och Eisenhardt (1989). Vi valde att bortse från åldern då det refereras till artiklarna i flera aktuella vetenskapliga artiklar vilket Merriam (1994) menar också kan vara ett urvalskriterier vid litteraturinsamlingen.

3.6 Operationalisering

För att kunna besvara frågan hur revisorer upplever att revisionskvaliteten har förändrats sedan ISA implementerades i Sverige utformade vi en intervjuguide (se bilaga 1) som låg till grund för våra intervjuer. Intervjuguiden utformades efter vår problemformulering, syfte och teoretiska referensram. Den teoretiska referensramen består av fyra teman: *revision*, *revisionsstandarder*, *revisionsprocessen* och *revisionskvalité*. Under temat *revision* har vi beskrivit det grundläggande problemet om revision med hjälp av agentteorin samt vad revision är för att ge läsaren en förståelse för vad revision är och revisionsbranschen. Temat *revisionsstandarder* ger en bakgrund till varför revisionsstandarder finns samt betydelsen av harmoniserade regelverk, men även en bakgrund till ISA presenteras. Under *revisionsprocessen* presenteras en övergripande bild över hur en revisionsprocess ser ut samt tre effekter som ISA medfört enligt Hecimovic et al. (2009), Hecimovic och Martinov-Bennie (2011) och Köhler (2009). De tre effekterna är *väsentlighet och risk*, *dokumentation* och *kostnad för revision*. Den teoretiska referensramen avslutas med temat *revisionskvalité* för att ge läsaren en förståelse för vad revisionskvalité är. För uppnå syftet med revision använder revisorn revisionsstandarder som ett verktyg vid revisionsprocessen för att uppnå revisionskvalité.

Intervjuguiden har vi valt att utforma efter de fyra teman: *revisionsstandarder*, *väsentlighet och risk*, *dokumentation* samt *kostnad för revision* som alla finns beskrivna i den teoretiska referensramen. Temat *revisionsstandarder* behandlar revisorernas åsikter och upplevelser om revisionsstandarder, harmoniseringen av revisionsstandarder och implementeringen av ISA.

Burns och Fogarty (2010) beskriver fördelarna med revisionsstandarder och Smith et al. (2008), Wong (2004), Mennicken (2008) och Müllerová et al. (2011) beskriver varför det är viktigt att revisionsstandarder harmoniseras i världen. Mennicken (2008) menar att skillnader kan uppstå mellan olika revisionsbyråer beroende på storlek vid tillämpningen av de harmoniserade revisionsstandarderna och Müllerová et al. (2011) visar att ISA inte är relevant för små och medelstora företag. Med det som utgångspunkt har vi utformat intervjuguidens fråga 1 till 6 (se bilaga 1) för att kunna få en förståelse för hur revisorerna upplever implementeringen av ISA.

Väsentlighet och risk behandlar revisorns riskbedömningar då IAASB (2002) tror att ISA leder till en bättre riskbedömning som ska förbättra revisionskvalitén. Köhler (2009) menar att sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter har ökat efter implementeringen av ISA. Med utgångspunkt från det har vi utformat fråga 7 till 10 i vår intervjuguide (se bilaga 1) för att kunna beskriva och analysera om revisorernas riskbedömningar har förändrats och medfört att revisorn rapporterar fler orena revisionsberättelser då DeAngelo (1981) menar att en del av revisionskvalité är att revisorn rapporterar fel och oegentligheter. Temat *dokumentation* har vi utformat då Hecimovic et al. (2009) menar att det blivit ett ökat fokus på revisorns dokumentation och Herolf och Hjalmarsson (2009) menar att dokumentationen blivit mer detaljerad och omfattande sedan implementeringen av ISA. Hecimovic et al. (2009) ger ett begränsat stöd för att ökad dokumentation leder till bättre revisionskvalité. Intervjuguidens fråga 11 till 14 (se bilaga 1) har vi formulerat för att kunna beskriva och analysera revisorernas upplevelser om vilka effekter dokumentationen har inneburit för revisionskvalitén sedan implementeringen av ISA.

Intervjuguidens sista tema, *kostnad för revision*, behandlar vilka kostnader som ISA medfört vid utförandet av en revision. I Australien ökade kostnaderna i större utsträckning än vad revisionskvalitén gjorde efter implementeringen av de ISA-baserade revisionsstandarderna (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011). Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie visar även att revisionskostnaderna främst berodde på ökade dokumentationskrav vilka inte gav kunden någon mervärde. Müllerová et al. (2011) menar att ISA medför arbetsuppgifter som är irrelevanta och ökar kostnaderna för en revision. Både Köhler (2009) och Hecimovic et al. (2009) menar att det finns stora initiala engångskostnader för ISA på grund av exempelvis utbildningskostnader. Intervjuguidens fråga 15 till 21 (se bilaga 1) är utformade för att få en förståelse för hur stora kostnader som ISA medfört samt dess effekter på revisionskvalité.

3.7 Empiri och analysmetod

Vi valde efter empiriinsamlingen att lyssna på inspelningarna och skriva ut intervjuerna ord för ord. Transkriberingen underlättade sammanställningen och kategoriseringen av den insamlade empirin vilket vi ansåg medförde större nytta än kostnad för den tidsåtgång det tog. Vi har valt att kategorisera den insamlade empirin efter intervjuguiden som låg till grund för intervjuerna och som baseras på den teoretiska referensramen. Respondenternas svar har vi presenterat var för sig indelat efter våra kategorier då vi ansåg det skulle underlätta vid analysen. Kategorisering hjälper forskaren att jämföra insamlad data med varandra (Jacobsen, 2002).

Vid analysen använde vi samma kategorier som i empirin och intervjuguiden för att få en bra struktur i studien. Respondenternas svar jämfördes med varandra under respektive kategori men jämförelser gjordes även med tidigare forskning och regelverk. Vid lämpliga tillfällen jämfördes även tidigare forskning och regelverk med varandra. En sammanfattande tabell avslutar analysen för att lättare kunna leda in oss på våra slutsatser.

3.8 Giltighet och tillförlitlighet

Eftersom respondenterna fått möjlighet att läsa och korrigera vår insamlade data innan analysen påbörjades anser vi ha en godtycklig intern giltighet då Merriam (1994) menar att det är ett sätt att säkerställa den interna giltigheten. Våra resultat i studien liknar de slutsatser Hecimovic et al. (2009) kom fram till i sin studie vilket höjer vår interna giltighet. Den interna giltigheten i en studie stärks om två eller flera forskare oberoende av varandra kommer fram till samma resultat (Jacobsen, 2002) och vi anser därför att vi mätt det vi vill mäta. Eftersom vi har valt att göra en kvalitativ metod är inte syftet med studien att generalisera och studiens externa giltighet är därmed låg (Merriam, 1994).

Vår problemformulering och syfte bygger bland annat på att förstå hur revisorer uppfattar och tolkar olika fenomen, vilken enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul (2011) kan minska studiens tillförlitlighet. Tillförlitligheten kan även ha påverkats av intervjuareffekten (Jacobsen, 2002). Eftersom det finns en risk att vi formulerat frågorna annorlunda till olika respondenter då frågorna inte alltid ställdes i samma ordning och frågorna ibland inte ställdes på samma sätt beroende på hur intervjun försiggick finns det en risk att respondenterna kan ha tolkat frågorna olika, vilket kan påverka tillförlitligheten. Vi försökte ställa frågorna i samma ordning och samma person ställde samma frågor för att öka sannolikheten att frågorna uttrycktes på samma sätt. Vi valde att spela in våra intervjuer och därefter skriva ner intervjuerna i skrift för att öka studiens tillförlitlighet. Genom att spela in våra intervjuer riskerade vi inte att missa viktig information för studiens resultat (ibid.). Vi har dels tolkat tidigare forskning och dels respondenternas svar som efter sammanställning skickats tillbaks till respondent för verifiering och därmed minska risken för feltolkningar vilket vi anser höjer vår tillförlitlighet.

3.9 Metodkritik

Vi är medvetna om att vår studies resultat kan ge en missvisande bild när vi jämför auktoriserade revisorer med godkända revisorer eftersom vi har tre auktoriserade revisorer och fem godkända revisorer. Det är främst auktoriserade revisorer på icke Big-4 byråer som är underrepresenterade i förhållande till godkända revisorer i icke Big-4 byråer vilket kan ses i tabell 1.

4 Empiri

I empirikapitlet presenteras varje respondent med en kort presentation. Därefter redogörs revisorernas upplevelser och åsikter av revisionsstandarder och väsentliga förändringar vid genomförandet av en revision och dess påverkan av revisionskvalitén.

4.1 Anders Andersson

Anders Andersson tog sin examen 1990 och har sedan dess arbetat på en Big-4 byrå med trettiofem anställda, varav sju revisorer. Andersson blev auktoriserad 1995 och reviderar företag från en till hundratals anställda och med en omsättning från några hundratusen kronor till miljardbelopp, men arbetar främst med familjeföretag i alla storlekar, dock inga internationella.

4.1.1 Revisionsstandarder

Det är viktigt med revisionsstandarder för att alla revisorer ska genomföra en revision på liknande sätt och att revisorer inte ska acceptera olika saker enligt Andersson. Det blir därmed lättare för läsaren att jämföra företag med varandra och mellan olika år. Det är bra med harmonisering av regelverk och revisionsstandarder i världen eftersom globala företag bör ha jämförbar redovisning och revision för att det ska bli mer enhetligt i världen. Andersson tror dock det är svårt att harmonisera revisionen eftersom det har varit svårt att harmonisera redovisningsprinciper, men det blir mer och mer harmoniserat och därför kan nog revisionsstandarderna också bli harmoniserade i framtiden. Några av de nya arbetsmoment som ISA medfört är inte relevanta för små och medelstora företag, exempelvis granskningen av inbetalningsavier för kontroll av att alla inbetalningar är redovisade enligt Andersson. Inbetalningar som inte är redovisade i små företag skulle även upptäckas i någon av balansräkningens andra poster utan att revisorn granskat inbetalningsavier. Den nya metodiken som ISA medfört har dock inte bidragit till att fler orena revisionsberättelser har skrivits nu jämfört med tidigare på grund av att ISA inte påverkat antalet fel som företag har i sin redovisning. De som får störst nytta av ISA är enligt Andersson börsnoterade företag eftersom revisionsstandarderna är utvecklade för stora företag. Andersson kan inte se att familjeföretag får någon stor nytta av ISA, utan ISA är mer anpassade där företagsledningen är separerad från ägarna.

4.1.2 Väsentlighet och risk

Andersson menar att riskbedömningen inte har förändrats avsevärt mycket efter implementeringen av ISA utan revisionsbyrån följer samma riskmallar som tidigare, men den stora skillnaden är att riskbedömningen nu ska dokumenteras mer detaljerat. ISA har däremot medfört fler poster att granska för revisorn, framförallt intäkter och lager. Andersson tycker ISA medfört en ny revisionsmetodik som innebär mer substansgranskning jämfört med tidigare då revisorn gjorde resultatanalyser och jämförelser över olika år. ISA har även medfört att företagsledningen ska uttala sig om att de inte känner till några fel och oegentligheter i de ekonomiska rapporterna, vilket innebär ökat engagemang från kunden. Sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter i små företag har inte förändrats då Andersson menar att felen även hade upptäckts utan ISA. Andersson upplever inte heller att fler orena revisionsberättelser har skrivits till följd av ISA utan berättar att *"företagen är de samma som tidigare och är det fel så är det fel oavsett vilka standarder man följer"* (Andersson, personlig kommunikation, 2 april 2013).

4.1.3 Dokumentation

Det har blivit högre krav på revisorns dokumentation och det räcker inte att revisorn enbart litar på sin magkänsla och har kännedom om kunden, utan kunskapen måste även dokumenteras. Dokumentationen ska vara lättbegriplig i framtiden om uppgifterna behöver granskas och de ökade kraven på dokumentation har medfört att revisionen idag tar längre tid att genomföra. Om en revision inte har någon tidsbegränsning och det inte finns några begränsningar för hur mycket en revision får kosta, finns det inga nackdelar med ökad dokumentation. I verkligheten finns det dock begränsningar både tids- och kostnadsmissigt. Eftersom de ökade dokumentationskraven har medfört att revisorn granskar mer då substansgranskningen ökat tror Andersson att revisionskvalitén har ökat. Eftersom små företag liknar varandra finns det inte några större skillnader i dokumentationen av små företag och då kan det lätt bli att dokumentationen sker på rutin i små företag. Ibland känner Andersson att formalia är viktigare än revisorns professionella bedömning. Har revisorn inte gjort rätt formalia har det inte någon betydelse för vilka bedömningar revisorn gjorde vid revisionen. Det är viktigare att revisorn har tänkt rätt och kan visa det i dokumentationen istället för att revisorn har gjort rätt bedömningar vid revisionen.

4.1.4 Kostnad för revision

Sedan ISA implementerades tar det längre tid att genomföra en revision, vilket i sin tur har medfört en liten kostnadsökning för kunden. En stor del av merkostnaden står dock revisionsbyrån för på grund av rädsla att tappa kunder till konkurrenterna om de höjer revisionsarvodena för högt. På sikt väntas priset dock höjas successivt och kunden kommer därmed till slut få betala hela kostnadsökningen. De som är förlorare på implementeringen av ISA är enligt Andersson små företag då de nya revisionsstandarderna inte är relevanta för alla små företag och därmed överstiger kostnaden den nytta som ISA medför. De stora börsföretagen tror Andersson däremot kommer få större nytta av ISA, vilket är syftet med revisionsstandarderna, men Andersson tror ändå att det kommer förekomma skandaler i framtiden, ”*vilka regler som gäller spelar inte någon roll för det kommer alltid att uppstå fusk om företagsledningen vet vad de gör*” (Andersson, personlig kommunikation, 2 april 2013). Implementeringen av ISA har inneburit att Andersson och hans kollegor gått utbildningar om ISA vilket därmed inneburit en extra kostnad för revisionsbyrån. Utbildningarna har behandlat områden som revisionskvalité och dokumentation men Andersson tror att den ökade utbildningsmängden till viss del beror på att revisionsbyrån har högre interna krav från USA. Övergången till ISA tror Andersson har gått fortare för Big-4 byråer då de dels är internationellt styrda och dels reviderar större företag i större utsträckning än vad icke Big-4 byråer gör. Andersson tror också att tolkningarna av dokumentationsreglerna skiljer sig mellan Big-4 och icke Big-4 byråer. Överlag tror Andersson att revisionskvalitén blivit bättre eftersom kraven på granskningen blivit högre.

4.2 Bo Bosson

Bo Bosson började arbeta inom revisionsbranschen 1989 och har varit auktoriserad revisor sedan 1996. Bosson arbetar på en Big-4 byrå med nitton anställda, varav fem revisorer, och han reviderar företag av alla storlekar. De vanligaste företagen Bosson arbetar med omsätter mellan tio och femtio miljoner kronor och har mellan fem och tjugo anställda. Bosson arbetar även med börsnoterade företag men skriver inte under revisionsberättelsen för de företagen.

4.2.1 Revisionsstandarder

Revisionsstandarder är enligt Bosson viktiga för att alla revisorer ska arbeta på samma sätt och oavsett vem som reviderar ett företags finansiella rapporter ska revisionen utföras på ett enhetligt sätt. Bosson tycker ISA är ett positivt inslag för harmoniseringen av

revisionsstandarder i världen då det medför att alla revisorer arbetar på samma sätt med samma krav överallt i världen, vilket i sin tur innebär att avvikelser försvinner och förståelsen för helheten blir bättre. En stor förändring som ISA medfört är också att revisorn behöver vara insatt i en koncerns dotterbolag när revisorn reviderar moderbolaget. Bosson tror att intressenter får stor nytta av ISA då alla revisorer arbetar på samma sätt med samma krav vid revisioner i världen och det blir enklare för ett företags intressenter att förstå helheten. Av företagen anser Bosson att det endast är stora företag som får nytta av ISA då det exempelvis blir enklare att revidera koncerner när det finns utländska dotterbolag eftersom det är samma revisionsstandarder som används överallt i världen. Det kan dock uppstå problem när revisorn ska sätta sig in i ett utländskt dotterbolag, även om det är samma revisionsstandarder som följs och det är en revisionsbyrå inom samma nätverk som utför revisionen, eftersom ISA kan tolkas på olika sätt i olika länder. Trots det anser Bosson att alla nya arbetsmoment som ISA medfört är relevanta för att göra en fullständig revision.

4.2.2 Väsentlighet och risk

Bosson berättar att riskbedömningen har förändrats sedan implementeringen av ISA då det blivit mer fokus på väsentliga granskningsområden. På grund av tidsbrist väljer revisorerna bort att granska vissa poster, exempelvis kassa och bank, och fokuserar istället på de områden där risken är störst för väsentliga fel och oegentligheter, exempelvis lager och kundfordringar. ISA ställer krav på revisorn att ta del av kundens analys av företagets risk, vilket ger tillfälle för revisorn att träffa kunden och diskutera verksamheten. Revisorn kan därmed bilda sig en uppfattning om vilka affärsrisker företaget har. Bosson tror att sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter har ökat i och med ISA då revisorerna nu granskar väsentliga poster mer utförligt än tidigare. Samtidigt menar Bosson att risken att inte upptäcka fel kan öka om det är för många poster som revisorerna väljer att inte granska. Bosson upplever däremot inte att antalet orena revisionsberättelser har ökat sedan implementeringen av ISA.

4.2.3 Dokumentation

ISA kräver att många fler arbetsmoment ska dokumenteras, exempelvis ska revisorn nu dokumentera kommunikationen med kunden, kundens ställningstagande och rapporteringen gentemot kunden enligt Bosson. Det räcker inte att enbart svara ”ja” eller ”nej” på frågor, utan det krävs att revisorn motiverar och analyserar sina ställningstaganden för att i framtiden kunna bevisa hur revisionen har gått till väga. Bosson menar att den ökade dokumentationen tvingar till eftertanke på vad och hur revisorn har fattat sina beslut och bedömt de finansiella rapporterna vilket kan innebära att revisionskvalitén ökar. När revisorn får fler arbetsmoment som måste dokumenteras tar det tid från granskningen och då ökar risken att revisorn blir för styrd av dokumentationen och reviderar för lite. Den minskade revideringen beror på att revisorn har en tidsbudget för varje revisionsuppdrag, vilket innebär att den ökade tidsåtgången för dokumentationen tar tid från granskningsmomenten och revisorn kan därmed missa väsentliga fel och oegentligheter, vilket inte är bra. Bosson menar dock att dokumentationen inte har påverkat hans bedömningar eftersom han inte fått någon ny kunskap eller nya möjligheter att hitta fel och oegentligheter.

4.2.4 Kostnad för revision

Ökad dokumentation och kommunikation med kunder innebär en större tidsåtgång för en revision och ISA har enligt Bosson medfört en högre revisionskostnad eftersom det tar längre tid att genomföra en revision med de nya revisionsstandarderna. Den högre kostnad som ISA har medfört får revisionsbyrån betala då marknaden är prispressad på grund av de nya reglerna om revisionspliktens avskaffande och kunderna är inte beredda att betala för den extra tid det tar att genomföra en revision enligt ISA. Utbildning av personalen på

revisionsbyrån har inte medfört någon extra kostnad till följd av ISA eftersom det har ingått i den kontinuerliga utbildningen för revisorerna.

ISA är anpassad för större företag och Bosson menar att nyttan av ISA i dessa företag är större än kostnaden, men i små företag är kostnaden större än nyttan. Bosson tycker att små företag behöver en egen revisionsstandard eller en enklare version av ISA då *”jag måste lägga motsvarande 10 000 kronor på arbete för att dokumentera ett uppdrag för ett litet företag med alla de krav som finns enligt ISA. Jag kan inte åta mig sådana uppdrag på den nivån men det finns små byråer som gör det ändå och då är frågan vilken kvalitet det blir på revisionen”*(Bosson, personlig kommunikation, 17 april 2013). Bosson tror att det är svårare för icke Big-4 byråer att följa ISA i den utsträckning som Big-4 byråer kan eftersom icke Big-4 byråer har svårare att lära in ISA då de inte har samma resurser som Big-4 byråerna. Övergången till ISA skiljer sig också på grund av revisionsbyråns storlek då mindre revisionsbyråer troligtvis har svårare att leva upp till de krav som ISA kräver. Sammanfattningsvis tror inte Bosson att revisionskvaliteten blivit bättre då Bosson arbetat i branschen länge och varit med om olika regelförändringar tidigare men har aldrig märkt någon skillnad vad gäller revisionskvaliteten.

4.3 Camilla Claesson

Camilla Claesson har arbetat för en Big-4 byrå sedan 1994 och har varit godkänd revisor sedan 2004. Hon är utbildad civilekonom med inriktning på revision och arbetar sedan revisionspliktens avskaffande främst med företag som omsätter mellan femtio och tvåhundra miljoner kronor och har mellan femtio och tvåhundra femtio anställda.

4.3.1 Revisionsstandarder

Revisionsstandarder är viktigt för att alla revisorer ska veta vad som krävs för att utföra en bra revision. Revisionsstandarder medför också att revisorer arbetar på ett likartat sätt, vilket leder till transparens mellan olika företags finansiella rapporter. Claesson tycker att harmonisering är bra då det medför att revisioner utförs på ett likartat sätt i olika länder. Sedan ISA implementerades i Sverige tycker Claesson att granskningen har fått en mer analytisk karaktär. Revisorn måste nu även samla in ett uttalande från företagsledningen att de inte känner till några fel och oegentligheter i företagets finansiella rapporter. ISA har medfört att externa bekräftelser, exempelvis saldoförfrågningar, måste begäras in som bevis på att posten i balansräkningen, alternativt resultaträkningen, är korrekt. Claesson har svårt att förstå varför externa bekräftelser behöver begäras in då Claesson inte känner sig tryggare i sina bedömningar och menar att detta arbetsmoment kan kännas irrelevant för små företag om det finns tillit till kunden. Små företag upplever Claesson kan vara förlorarna efter implementeringen av ISA då vissa arbetsmoment tar lika lång tid att utföra i små företag som i stora företag. Eftersom antalet timmar för en revision ofta är mycket färre för små företag än för stora företag utgör de arbetsmomenten en större del av revisionen i de små företagen.

4.3.2 Väsentlighet och risk

Det är många revisorer som upplever att ISA medfört en mer riskbaserad revision jämfört med tidigare enligt Claesson, men Claesson håller inte med om det eftersom *”risk är vårt jobb”* (Claesson, personlig kommunikation, 25 mars 2013). Istället menar Claesson att risker är det grundläggande inom revision och risk är därmed ingen nyhet. Däremot har fokus flyttats från granskning av poster i balansräkningen till att även granska poster i resultaträkningen och ett stort fokus har lagts på granskning av intäkter. ISA fokuserar även mycket på analytisk granskning. Tidigare tänkte revisorn att resultaträkningen var rätt om balansräkningen stämde. En förändring är också att revisorn ska bedöma hur

företagsledningen ser på företagets risker i verksamheten och hur riskerna hanteras. Det har även blivit ett större fokus på företagets interna kontroller för att på det sättet kunna fokusera på riskerna i ett tidigt skede. Claesson förklarar att revisionsbyrån blivit mer riskmedveten och tar därmed mindre risker, men det är svårt att avgöra om det är till följd av ISA eller om det beror på de skadeståndsdiskussioner som ständigt pågår. Den ökade riskmedvetenheten har också lett till att revisionsbyrån där Claesson arbetar inte accepterar alla kundförfrågningar där de anser att risken är för hög att göra fel uttalande om företaget.

Sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter tror Claesson har ökat då ISA tidigt fokuserar på risk i revisionen och revisorn ska fokusera på de områden och processer som innehåller störst risker som kan leda till fel och oegentligheter i årsredovisningen. Det är tydligt i ISA att revisorn ska fokusera på att utföra rätt arbetsmoment och fokusera på de områden där störst risk för fel föreligger redan från början för att inte missa något som kan medföra extra arbetsmoment i slutskedet av revisionen. Ett annat krav som ISA tydliggjort är att se företagsledaren som ett riskmoment med det tycker inte Claesson är rätt eftersom företagsledare många gånger har kontroll över allt som händer, attestera alla leverantörsfakturor och har ingen ekonomianställd som kan förskingra och manipulera. Claesson menar små företag med ägaren som företagsledare kan anses ha ett bra internt kontrollsystem, vilket minskar risken för fel och oegentligheter. Den allmänna uppfattningen inom revisionsbyrån är att det har skrivits fler orena revisionsberättelser än tidigare, men Claesson upplever dock inte själv att det skrivits fler orena revisionsberättelser.

4.3.3 Dokumentation

Överlag tycker inte Claesson att förändringarna i dokumentationen har blivit speciellt stora sedan ISA implementerades. Det som har förändrats är dokumentationens omfattning då ISA medfört "ska krav" på revisionen och bland annat måste de ställningstaganden som revisorn gör i revisionsberättelsen dokumenteras med underlag för respektive bedömning. Revisorn måste idag beskriva sitt arbete mer utförligt än tidigare då det exempelvis inte räcker att revisorn känner ekonomichefen i företaget som revideras för "*finns det inte skrivit på papper så är det inte gjort*" (Claesson, personlig kommunikation, 25 mars 2013). Claesson tycker att den ökade dokumentationen som ISA medfört är bra och när revisorn måste dokumentera sina bedömningar krävs det att revisorn tänker till och tar ställning till de finansiella rapporterna, vilket Claesson menar att revisorer kanske inte gjorde i samma utsträckning tidigare. Dock anser inte Claesson att hennes bedömningar har förändrats på grund av att hon nu måste dokumentera sina ställningstaganden till de finansiella rapporterna. Claesson anser inte heller att ökad dokumentation medför ökad revisionskvalité eftersom en kompetent och duktig revisor ska kunna genomföra revisionen på samma sätt utan dokumentationskrav. En sådan revisor skulle emellertid inte klara av en kvalitetskontroll då det objektivt sett krävs dokumentation för att revisorn ska kunna leverera hög revisionskvalité. Claesson berättar att det ibland känns som att det är viktigare att det finns dokumenterat att revisorn utfört vissa arbetsmoment, istället för att arbetsmomentet faktiskt är utfört. Det är därför viktigt för revisorn att ha väldokumenterade revisioner vid en eventuell kvalitetskontroll.

4.3.4 Kostnad för revision

Kostnaden för en revision har ökat och därmed har även revisionsarvodena ökat och kunden får betala cirka tio till tjugoprocent mer för att få sina finansiella rapporter reviderade. Några extra kostnader för utbildning har inte tillkommit eftersom utbildningarna om ISA har ingått i revisionsbyråns ordinarie utbildningstimmar utan merkostnaden beror främst på att det idag tar längre tid att genomföra en revision. Revisorerna använder verktyg som medför att en revision kan genomföras på ett effektivt sätt, men trots effektiva verktyg får kunden betala ett

högre revisionsarvode på grund av ökat antal arbetstimmar. Innan ISA implementerades gick det enligt Claesson att "fuska" med vissa arbetsmoment vid en revision av små företag för att minska revisionsarvodet. ISA reglerar nu dock ett antal arbetsmoment som måste genomföras och nu går det inte att "fuska" på grund av risken att bli fälld vid en kvalitetskontroll. För små företag tycker Claesson att kostnaden är större än nyttan då revisionsmetodik enligt ISA inte är fullt anpassad för små företag. Revisionen har däremot större nytta i stora företag där ägarna är separerade från ledningen då revisionen fungerar som en försäkring för aktieägarna.

Övergången till ISA tror Claesson skiljer sig mellan Big-4 byråer och icke Big-4 byråer eftersom Big-4 byråer har arbetat med stora och internationella företag sedan tidigare och är därmed inte främmande inför den nya arbetsmetodik ISA medfört. Claesson tror också att det tillkommit fler arbetsmoment som Big-4 byråer utfört i större utsträckning tidigare än vad icke Big-4 byråer gjort, exempelvis att begära in externa bekräftelser. Slutligen tror Claesson att revisionskvaliteten blivit högre, dels då dokumentationen har blivit tydligare och bättre och dels då den riskbaserade inriktningen på revisionen inneburit att revisorn kan fokusera bättre på problemområden istället för att lägga tid på områden där det aldrig har identifierats några risker, fel eller oegentligheter.

4.4 Daniel Danielsson

Daniel Danielsson är godkänd revisor sedan 2012 och har arbetat fem år på en Big-4 byrå med tjugo anställda, varav åtta är revisorer. Danielsson reviderar företag med mellan en och tusen anställda och en omsättning mellan tvåhundra tusen och fem miljarder kronor och reviderar främst företag inom den finansiella sektorn.

4.4.1 Revisionsstandarder

Det är viktigt med revisionsstandarder då de bidrar till att revisionen blir enhetlig och motsvarar intressenternas förväntningar, men Danielsson anser att harmonisering av revisionsstandarder är negativt. Harmoniseringen medför att revisorn tappar fokus på kunden och istället lägger mer tid på arbetsmoment som saknar kundfokus. Vissa av de arbetsmoment som ISA medfört är inte relevanta för en fullständig revision och som exempel nämner Danielsson förstagångsrevisionen som innebär en djupare revision första gången revisorn reviderar ett företag. Det är svårt för en revisor att sätta sig in i en tidigare revision som en annan revisor utfört. Vid en revision får revisorn använda sin professionella bedömning och välja ut de mest relevanta delarna av ISA. Revisionsstandarderna har inte anpassats till revisioner i små företag och därför är det stora och börsnoterade företag som får störst nytta av ISA eftersom ISA har växt fram från skandalerna med bland annat Enron och WorldCom. Danielsson tror att det bästa vore om det implementerades olika revisionsstandarder för olika företag baserat på exempelvis företagsstorlek, riskklass eller om företaget är börsnoterat. Revisorerna kan använda ISA som en checklista för att revisorerna ska granska rätt poster vilket Danielsson kan se som en fördel med ISA.

4.4.2 Väsentlighet och risk

Riskbedömningen har fått ett ökat fokus på oegentligheter där bland annat närståendegranskning och förstagångsrevisioner har tillkommit som arbetsmoment för att upptäcka fler oegentligheter. Danielsson tycker att synen på företagsledningen som ett riskmoment inte är något nytt utan revisorn har alltid sett företagsledningen som ett riskmoment som agerar rationellt och nyttomaximerar. Sannolikheten att upptäcka fel i de finansiella rapporterna tror Danielsson har minskat eftersom revisorerna måste ägna mer tid åt dokumentering än revidering, men eftersom ISA är utvecklat efter de skandaler som tidigare

har skett har nog sannolikheten att upptäcka oegentligheter ökat. Danielsson upplever dock inte att det har skrivits fler rena revisionsberättelser sedan ISA implementerades.

4.4.3 Dokumentation

ISA ställer högre krav på dokumentationen som blivit mer omfattande. Fördelen med ökad dokumentation är att mängden bevis för revision har stärkts då dokumentationen blivit mer detaljerad. Om revisorn skulle göra en felbedömning kan revisorn undgå konsekvenser om dokumentationen har upprättats på ett korrekt sätt. Nackdelen med ISA är däremot att revisionen tar längre tid på grund av arbetsmoment som exempelvis uppdragsbrev och uttalande av företagsledningen som idag måste dokumenteras. Danielsson tror inte att kraven som ISA ställer på ökad dokumentation medför högre revisionskvalité. ISA ska öka fokus på revisionskvalité och interna system men det har medfört ett minskat kundfokus som kan innebära att revisorn missar viktiga delar som har betydelse för revisorns bedömningar. Danielsson menar att *"det viktigaste är inte vilken slutsats man kommer fram till utan hur man fyller i sitt revisionsprogram. Idag är man mer orolig för hur man ska uppfylla de olika standarderna istället för att ha fokus på kunden och själva granskningen"* (Danielsson, personlig kommunikation, 5 april 2013).

4.4.4 Kostnad för revision

Det har blivit dyrare att genomföra en revision sedan ISA implementerades då det krävs fler arbetsmoment och arbetstimmar för att genomföra en revision eftersom ISA ställer högre krav på vad revisorn "ska" göra istället för vad revisorn "bör" göra. Det är marknaden som styr vilket pris kunden betalar, men då marknaden inte har höjt revisionsarvodet får revisionsbyrån ta en stor del av kostnaden. Revisionsarvodet borde öka med femtio procent på grund av det ökade antalet timmar det tar att genomföra en revision enligt ISA. Danielsson menar dock att marknaden inte höjer revisionsarvodena eftersom det är svårt att ange vilken mervärde kunderna får av ISA och kunderna är därmed inte beredda att betala en högre kostnad för samma tjänst som tidigare. Eftersom revisionsbyråerna inte kan höja revisionsarvodet ställer det krav på revisorerna att göra effektivare revisioner för att minska antalet arbetstimmar som en revision nu kräver. Danielsson tror att färre arbetstimmar leder till sämre revisionskvalité än tidigare eftersom revisorn inte hinner utföra alla arbetsmoment som krävs för att göra en kvalitativ revision. Då ISA inte är anpassad för alla företagsstorlekar, vilket innebär många irrelevanta arbetsmoment vid revision av små företag, anser Danielsson att kostnaden för ISA är större än nyttan. För stora företag är nyttan däremot större än kostnaden eftersom ISA är anpassad för dem. Övergången till ISA och tillämpningen av revisionsstandarderna tror Danielsson skiljer sig mellan Big-4 byråer och icke Big-4 byråer. Mindre revisionsbyråer har inte möjlighet att följa ISA i samma utsträckning som Big-4 byråerna på grund av resursbrister då de har för lite tid och tar för lite betalt av sina kunder.

Danielsson har nyligen blivit godkänd revisor och har därför lärt sig innehållet i ISA tidigare än sina äldre kollegor och har därmed inte behövt gå lika många utbildningar som sina äldre kollegor. De äldre kollegornas utbildningar tror dock Danielsson inte har inneburit någon extra kostnad för revisionsbyrån utan ISA har ingått i den kontinuerliga utbildningen som revisorer måste genomföra. Avslutningsvis tror Danielsson att revisionskvaliteten blivit sämre sedan ISA implementerades på grund av minskat kundfokus, vilket innebär att revisorn kan missa väsentlig information och därmed göra fel slutsats i revisionsberättelsen.

4.5 Erik Eriksson

Erik Eriksson började arbeta på en Big-4 byrå 1998 där han även blev auktoriserad 2003 innan han började arbeta på den nuvarande revisionsbyrån 2005. Revisionsbyrån som

Eriksson arbetar på idag har elva medarbetare, varav tre är revisorer. Eriksson reviderar främst företag mellan en till femton anställda och med en omsättning mellan en till femtio miljoner kronor men reviderar även ett fåtal företag mellan fyrtio till femtio anställda och en omsättning över hundra miljoner kronor.

4.5.1 Revisionsstandarder

För att få en hög och jämn kvalitet på revisioner är det viktigt med revisionsstandarder och Eriksson tycker det är positivt med harmonisering av regelverk i världen då företag globaliseras och harmonisering förenklar företagsuppköp för investerare. De arbetsmoment som tillkommit med ISA tycker Eriksson är bra eftersom de genomfördes även tidigare men dokumenterades då inte. De som får nytta av ISA tror Eriksson är investerare, banker, företaget och revisorn. Företaget kan få del av den nytta som ISA medför genom ett ökat krav på kommunikation mellan revisor och kund. Eriksson tror att revisorn lättare kan fånga upp frågor som kunden har när revisorn och kunden kan föra en bättre dialog.

4.5.2 Väsentlighet och risk

Riskanalysen har blivit en väsentligare del i revisionen då ISA har medfört ett större fokus på risk och oegentligheter innan granskningen har påbörjats. Tidigare var det tillräckligt att revisorn hade riskanalysen i åtanke men nu måste den dokumenteras mycket tydligare. Planeringen kräver nu fler arbetstimmar men det innebär att revisorn inte behöver granska lika många poster som tidigare eftersom revisorn med hjälp av planeringen kan fokusera på de poster som innehåller störst risk, dock har inte synen på företagsledningen förändrats. Eriksson arbetar enbart med de poster som är väsentliga istället för att granska hela balansräkningen. Ytterligare en förändring sedan implementeringen av ISA är att företagsledningen gör ett uttalande om att de inte känner till några fel och oegentligheter i företagets finansiella rapporter, men synen på företagsledningen som ett riskmoment har inte förändrats.

Dokumentation leder till att revisorn gör bättre riskbedömningar och eliminerar riskerna och granskar därmed endast de poster som är väsentliga. Om företaget har rutiner för exempelvis försäljning och inköp, minskar riskerna för fel vilket eliminerar revisorns risk som därmed inte behöver granska lika många poster. Om revisorn dokumenterar att den interna kontrollen fungerar kan revisorn granska färre poster med hänvisning till att den interna kontrollen fungerar. Eriksson tror sannolikheten att upptäcka väsentliga felaktigheter har ökat sedan ISA implementerades eftersom en mer omfattande planering och riskanalys genomförs vilket medför bättre fokus i väsentliga poster. Eriksson tror även att det skett en liten ökning av antalet orena revisionsberättelser sedan ISA implementerades då det nu finns tydligare riktlinjer på vad som ska anmärkas i revisionsberättelsen.

4.5.3 Dokumentation

ISA har medfört ökad och noggrannare dokumentation på bland annat företagets organisation, rutiner, strategier, produkter, långtidsplaner, risker och oegentligheter. Till följd av den ökade dokumentationen har antalet granskade poster minskat. Nu använder Eriksson väsentlighetstal och väljer ut de väsentliga posterna som ska granskas, istället för att granska alla poster. Fördelen med en detaljerad dokumentation är att revisionsmedarbetarna kan få en bättre förståelse för företagets verksamhet när de har möjlighet att se vad revisorn bedömt som företagets styrkor och svagheter i den upprättade dokumentationen som revisorn ibland inte har tid att förmedla. En bättre förståelse för det reviderade företagets verksamhet medför att medarbetarna kan göra bättre bedömningar av företaget.

Eriksson tycker att den ökade dokumentationen har bidragit till ökad revisionskvalité. Med en ökad dokumentation är det enklare att komma fram till den slutsats som ges i revisionsberättelsen, eftersom revisorn har haft en röd tråd genom hela revisionen med hjälp av dokumentationen. Eriksson menar att ISA ger en bra arbetsgång i revisionen och genom dokumentationen skapas en trygghet i de situationer revisorn blir ifrågasatt, eftersom dokumentationen styrker revisorns antaganden och bedömningar. Om något händer och revisorn har gjort en felaktig slutsats kan revisorn undgå konsekvenser när revisorn kan visa vilka antaganden som gjorts och varför. Nackdelen med den ökade dokumentationen är att det finns risk att en del åtgärder inte blir utförda på grund av tidsbrist.

4.5.4 Kostnad för revision

Eriksson förklarar att det blivit dyrare att genomföra en revision efter implementeringen av ISA. Revisionsbyrån tar en stor del av den ökade merkostnaden, men Eriksson säger samtidigt att de överlag har höjt revisionsarvodena med fem till tio procent. De måste ta ut en högre kostnad på grund av kostnaderna för utbildning, nya revisionsprogram och de krav på exempelvis dokumentation som höjts och medfört ett ökat antal arbetstimmar. Det har även blivit tydligt att revisionsbyråerna nu ”ska” upprätta uppdragsbrev med kunden istället för som tidigare då de ”borde” upprätta uppdragsbrev. På revisionsbyrån där Eriksson arbetar har hela personalen genomgått omfattande utbildning till följd av ISA:s implementering, vilket har inneburit en stor kostnad för revisionsbyrån. Eriksson förklarar också att revisionsbyrån lägger ner mer tid på revisioner av små företag, men de försöker vara rationella och hitta ett arbetssätt som effektiviserar revisionen på små företag och därmed inte kräver lika mycket tid. Det finns dock vissa regler som revisorn inte kan frångå. Första gången en revisor reviderar ett företag måste revisorn göra en extra rutinbeskrivning kring företaget som innebär mycket informationsinsamling och dokumentation, men när förstagsrevisionen väl är gjord behövs det inte göras en lika omfattande informationsinsamling i framtiden. För små företag tror Eriksson att kostnaden för ISA är större än nyttan, men en effektiviserad revision kommer på sikt medföra att nyttan överstiger kostnaden. En stor del av nyttan består av att kunden får en bättre kontakt med revisorn som kan bidra med kunskap som en redovisningskonsult saknar.

Eriksson tror att övergången till ISA skiljer sig mellan Big-4 byråer och icke Big-4 byråer då Big-4 byråerna har större organisationer och avdelningar som enbart arbetar med förändringar inom revisionsområdet. Små revisionsbyråer har inte samma resurser som de stora Big-4 byråerna och de små revisionsbyråerna har därmed inte haft samma förberedelser, vilket har medfört att övergången till ISA blivit större för dem. Eriksson berättar att *”vi är tvungna att vara kvar i det gamla så länge som möjligt för vi har inte möjlighet att lägga ner tid förrän vi vet vad som gäller”* (Eriksson, personlig kommunikation, 3 april 2013). Sammanfattningsvis tror Eriksson att revisionskvalitén har blivit bättre sedan implementeringen av ISA genom nya arbetsmoment och nytt tillvägagångssätt. Eriksson tror att många revisorer tidigare har granskat för många poster och inte fokuserat på de väsentliga. Det nya tillvägagångssättet innebär att revisorer får ett mer fokuserat tankesätt för att kunna eliminera väsentliga fel och oegentligheter.

4.6 Fredrik Fredriksson

Fredrik Fredriksson har arbetat som revisor sedan början på 1980-talet och 1986 startade han en egen revisionsfirma som idag har sju anställda där endast han arbetar som revisor. Fredriksson har en högskoleutbildning som ekonom och under studietiden arbetade han extra på en större revisionsbyrå. Klientkretsen består idag av olika typer av företag med upp till femtio anställda och med en omsättning upp till sjutio miljoner kronor.

4.6.1 Revisionsstandarder

Fredriksson tycker det är viktigt att revisionsstandarder finns för att kunna avgöra om en revisor har utfört en revision på ett regelrätt sätt om revisorn blir anmäld till Revisorsnämnden. Internationellt är det viktigt att revisionsstandarder harmoniseras då den internationella revisionsmarknaden kommer bli mer konkurrenskraftig över landsgränserna och utländska revisorer kommer få möjligheter att komma till den svenska revisionsmarknaden, men då Sverige har många duktiga revisorer tror Fredriksson att svenska revisorer kommer efterfrågas utomlands istället. ISA har förändrat revisionen av koncerner med internationell verksamheten och revisioner i koncerner har blivit mer tidskrävande eftersom ett mer väldokumenterat ansvar krävs. Efter implementeringen av ISA kan det uppstå en stor problematik när en koncern har utländska dotterbolag eftersom ISA kräver att revisorn måste ha insyn även i dotterbolagets verksamhet. Om ett företag har ett dotterbolag i Kina går det inte att sätta sig in i det dotterbolaget vilket blir problematiskt. Enlig Fredriksson är alla standarderna i ISA relevanta för att göra en fullständig revision men det finns däremot delar i respektive revisionsstandard som är mindre relevanta. På kort sikt tror inte Fredriksson att ISA medför nytta för någon part, men på lång sikt tror dock Fredriksson att konkurrensen mellan revisorer i olika länder kommer att öka på grund av att ISA är en internationell revisionsstandard och revisorerna därmed skulle kunna förflytta sig över landsgränserna.

4.6.2 Väsentlighet och risk

Den största skillnaden mellan RS och ISA är att företagsledaren ska ses som ett riskmoment då det oftast är företagsledaren som har störst inblick i verksamheten och därmed har lättast att försringra pengar från företaget. En annan skillnad är att revisionsstandarden för riskbedömningen blivit mer omfattande än tidigare eftersom revisionsstandarden nu även innehåller tillämpningar av hur riskerna för väsentliga felaktigheter ska identifieras och bedömas, vilket saknades i RS. Avsaknaden av tillämpningar innebar en friare tolkning av RS jämfört med ISA. Enligt Fredriksson kräver ISA att fler revisionsbevis ska samlas in jämfört med RS men Fredriksson vet dock inte om det har någon betydelse för revisionskvalitén. Fredriksson berättar samtidigt att riskbedömningen inte har förändrats i någon större omfattning efter implementeringen av ISA. Fredriksson tror sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter har ökat efter implementeringen av ISA och den bidragande faktorn är just det ökade fokus på företagsledningen där störst risk för fel och oegentligheter föreligger. Revisorn måste nu dokumentera mer detaljerat kring risk och oegentligheter eftersom revisorn ser företagsledaren som ett riskmoment i större utsträckning än vad som tidigare gjordes. Fredriksson upplever inte att det blivit fler orena revisionsberättelser sedan ISA implementerades. Däremot ska avvikelserna skrivas på fler ställen i revisionsberättelsen när revisorn avger en oren revisionsberättelse än tidigare.

4.6.3 Dokumentation

Fredriksson tycker inte att dokumentationen har förändrats speciellt mycket sedan implementeringen av ISA då de redan tidigare dokumenterade väl på Fredrikssons revisionsbyrå. Fredriksson konstaterar dock att det blivit något mer tidskrävande än tidigare att genomföra en revision. Fredriksson menar att han inte kan konstatera några fördelar med ökad dokumentation eftersom han endast tillämpat ISA under kort tid. Fredriksson tycker det är för tidigt att bedöma om revisionskvalitén har förbättrats till följd av de ökade dokumentationskraven.

4.6.4 Kostnad för revision

Sedan ISA implementerades har revisionen blivit mer omfattande och varje revision kräver fler arbetstimmar än tidigare. Fredriksson tror dock att den ökade tidsåtgången för en revision

till stor del beror på okunskap då ISA fortfarande är nytt och revisorerna har inte fått någon rutin för processen ännu. Fredriksson menar att *”det är som att börja cykla, i början tar det lite längre tid”* (Fredriksson, personlig kommunikation, 22 mars 2013). Den ökade tidsgången innebär att det har blivit dyrare att genomföra en revision, men Fredriksson berättar att det är svårt att debitera kunden för den merkostnad som uppstår på grund av revisorernas okunskap och därmed blir det revisionsbyrån som får stå för en stor del av merkostnaden. Fredriksson menar att det alltid blåser förändringsvindar i revisionsbranschen och det blir alltid kunden som i slutändan får betala den ökade kostnaden även om kunderna inte debiteras när förändringarna är nya. En faktor som också har påverkat att revisionen blivit dyrare att genomföra sedan ISA implementerades är att personalen har genomgått omfattande utbildningar om ISA, vilket inneburit en stor kostnad för revisionsbyrån. Fredriksson menar dock att det inte behöver ses som en kostnad, utan utbildningen kan istället ses som en utveckling som revisorerna måste följa med. Fredriksson tror att kostnaden är större än nyttan då ISA medfört flera nya arbetsmoment, vilket lett till att revisorn får utföra mer arbete för samma pris till kunden.

Fredriksson tror inte att övergången till ISA skiljer sig mellan Big-4 och icke Big-4 revisionsbyråer, men däremot kan individernas utövande variera mellan revisorer och om det skiljer sig behöver det därmed inte bero på att revisorn arbetar för en Big-4 byrå eller icke Big-4 byrå. Avslutningsvis tror Fredriksson att ISA gjort revisionen mer internationellt jämförbar men att revisionsstandarderna inte har bidragit till högre revisionskvalité.

4.7 Gun Gustafsson

Gun Gustafsson har varit godkänd revisor sedan 2006 och arbetar på en icke Big-4 byrå med tjugo anställda, varav tre är revisorer, och reviderar främst små företag med upp till tjugofem anställda och trettiofem miljoner kronor i omsättning.

4.7.1 Revisionsstandarder

Enligt Gustafsson är det viktigt med revisionsstandarder då det medför en jämnare konkurrens mellan revisionsbyråerna eftersom de måste följa samma revisionsstandarder. Då revisionsstandarder blir mer internationella kommer revisionsstandarderna underlätta för de företag som har hela världen som sin marknad då de vet att revision är samma sak oavsett i vilket land revisionen utförs. Gustafsson tror att revisionen utförs på liknande sätt i olika länder till följd av ISA, men antyder samtidigt att det kan finnas skillnader i praktiken som medför att harmoniseringen inte verkställs hela vägen. Gustafsson ger som exempel att skillnader är märkbara vid revidering av koncerner där moderbolag har dotterbolag i andra länder som exempelvis Tjeckien där tjeckisk bokföring skiljer sig från svensk bokföring. ISA har också medfört att företagsledningen ska göra ett uttalande om frånvaron av fel och oegentligheter men det är egentligen endast relevant då företagets ägare är separerade från företagsledningen. Gustafsson berättar att det även blivit ett ökat fokus på penningtvätt samt fel och oegentligheter vilket är irrelevant då revisorn även tidigare noterat eventuella misstänksamheter och de har behandlats flera gånger under revisionen. Gustafsson tror att ISA är gjord för större företag och är anpassat efter investerarnas behov på den globala marknaden och därmed får stora företag störst nytta.

4.7.2 Väsentlighet och risk

Synen på risk och väsentlighet inte har förändrats avsevärt jämfört med tidigare enligt Gustafsson. En skillnad är dock att revisorerna nu tittar på väsentliga poster i större utsträckning än tidigare och måste medverka vid inventering av lager i de fall lagret ses som en väsentlig post. Gustafsson upplever däremot inte att det har upptäckts fler fel och

oegentligheter sedan ISA implementerades och upplever därmed inte heller att det har skrivits fler rena revisionsberättelser än tidigare, vilket troligtvis beror på att revisorerna utförde samma arbete tidigare. Företagsledningen måste, enligt ISA, uttala sig om att de inte känner till några fel och oegentligheter i företaget och de ses som ett riskmoment i större utsträckning än tidigare. Sannolikheten att upptäcka fler fel och oegentligheter menar Gustafsson dock inte förändras enbart för att företagsledaren ger ett uttalande, eftersom de troligtvis inte skulle erkänna att de känner till något. Gustafsson tror och hoppas att revisorerna har upptäckt samma fel och oegentligheter även tidigare.

4.7.3 Dokumentation

Det arbetssätt som dokumentationen utförs på idag har inte förändrats sedan ISA implementerades, men det är många fler arbetsmoment som nu ska dokumenteras enligt ISA. Gustafsson menar att många av de arbetsmoment som nu behöver dokumenteras också har utförts tidigare men har då inte dokumenterats. Arbetsmoment som behöver dokumenteras nu är bland annat en utvärdering om revisionsbyrån ska ha kvar kunden innan revisionsarbetet påbörjas. Gustafsson tycker att dokumentation är bra då det fungerar som revisionsbevis vid en eventuell anmälan, men dokumentationen är även bra vid de kontinuerliga kvalitetskontrollerna. Det ökade dokumentationskravet medför enligt Gustafsson att revisorerna måste tänka till en extra gång och ta ställning till vissa frågor som tidigare inte har behövt dokumenteras. Samtidigt menar Gustafsson att ökad dokumentation inte påverkar de bedömningar som görs eftersom samma frågor har behandlats under revisionen även tidigare och revisorn gör troligtvis samma bedömningar och kommer fram till samma slutsats även utan dokumentation. Gustafsson tror därför inte att ökad dokumentation har bidragit till bättre revisionskvalité.

4.7.4 Kostnad för revision

På revisionsbyrån där Gustafsson arbetar har de försökt hålla revisionsarvodena på samma nivå som tidigare, men då de debiterar kunden för nedlagd tid och kraven på ökad dokumentation medfört fler arbetstimmar har revisionsarvodena ökat lite. Gustafsson kan dock inte säga hur mycket arvodena har ökat. Kostnadsökningen beror också på att personalen har fått mer utbildning det föregående året till följd av ISA jämfört med andra år. Gustafsson tror att kostnaden för implementeringen av ISA är större än nyttan för små företag då hon inte kan se att någon nytta har medförts till revisionsbyråns kunder som till största del är små företag. Ytterligare en orsak till att kostnaderna har ökat kan vara ändringen till att revisorn nu "ska" utföra vissa arbetsmoment istället för som tidigare då de "borde" utföra vissa arbetsmoment.

Vidare tror inte Gustafsson att övergången till ISA skiljer mellan Big-4 byråer och icke Big-4 byråer eftersom revisionsbyrån där Gustafsson arbetar har en ambitiös chef som tar till sig nyheter och förändringar snabbt. Slutligen tror Gustafsson att revisionskvalitén inte har förändrats för de små företagen efter implementeringen av ISA. Däremot kan revisionskvalitén i börsbolag förbättrats, men Gustafsson tror att revisionskvalitén i börsbolag var bra redan innan ISA. Revisorerna försöker utföra samma arbete som tidigare och även om revisorerna fokuserar på andra områden blir resultatet detsamma vilket skulle innebära att revisionskvalitén inte förändrats.

4.8 Hans Hansson

Hans Hansson har arbetat som revisor i 23 år och började sin karriär på en icke Big-4 byrå innan han fick arbete på en Big-4 byrå. Han är idag godkänd revisor och driver sedan sju år tillbaka sin egen revisionsbyrå med tre anställda och en revisor. Klientkretsen består främst av

små företag som till största delen är aktiebolag och enskilda firmor med en till femton anställda och en till tio miljoner kronor i omsättning.

4.8.1 Revisionsstandarder

Hansson anser att det är viktigt med revisionsstandarder för att läsaren ska veta och känna sig trygg i att revisionen har genomförts på ett regelrätt sätt. Läsaren ska kunna lita på att revisionen är så fullständig, omfattande och djupgående som det förväntas. Hansson anser också att det är rätt att harmonisera revisionsstandarderna för *”världen blir mindre och mindre och vi kommer närmare varandra, så det är rätt att harmonisera så mycket som möjligt för att jämförbarheten mellan länder ska bli bättre och lättare”* (Hansson, personlig kommunikation, 27 mars 2013). ISA har medfört ett ökat dokumentationskrav som Hansson tror är överdrivet för små företag och tycker därför det borde finnas vissa lättade dokumentationskrav för små företag. Hansson anser för övrigt inte att ISA medfört några irrelevanta arbetsmoment utan tror istället att tankegången i ISA är sund och främjar en bättre revision. De som får störst nytta av implementeringen av ISA tror Hansson framförallt är läsarna till de ekonomiska rapporterna. Läsarna har framförallt nytta vid internationella jämförelser av företag då läsaren vet att revisionen har genomförts på ett likartat sätt i alla de olika länderna.

4.8.2 Väsentlighet och risk

Vad gäller riskbedömningen menar Hansson att riskerna är desamma som tidigare och bedömningen av vilka risker som finns och värderingen av hur stora de är gör Hansson på samma sätt som tidigare. Det ökade fokus på företagsledaren som ett riskmoment vilket ISA medfört är inte något som Hansson märkt av då en person med stort inflytande i företagets verksamhet alltid bedömts som ett riskmoment på Hanssons revisionsbyrå. Har företaget inte haft några interna kontroller som begränsar företagsledarens möjligheter att förskingra pengar har Hansson alltid varit extra uppmärksam. Sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter tror inte Hansson har förändrats sedan implementeringen av ISA, utan tror att samma fel och oegentligheter även upptäcktes tidigare. Hansson har heller inte upplevt att fler orena revisionsberättelser har skrivits jämfört med tidigare. En förändring som Hansson däremot upplever att ISA medfört är den diskussion som revisorn ska föra med kunden vid planeringen för att lyssna och känna av om det är något särskilt som hänt under året och vilka affärsrisker som finns i företaget. Hansson menar dock att det även gjordes tidigare men att diskussionen nu är ett krav och skall dokumenteras.

4.8.3 Dokumentation

Enligt Hansson har dokumentationen blivit mer omfattande än tidigare. En nackdel med det ökade dokumentationskravet är att det tar tid att dokumentera, men dokumentationen är nödvändig av olika anledningar, bland annat då revisorn i efterhand behöver ta fram dokumentationen och se vad revisorn gjort och tänkt vid genomförandet av revisionen. Dokumentationen medför idag fler arbetsmoment där främst dokumentationen kring planeringsfasen blivit mer detaljerad jämfört med tidigare. Dokumentationen kan till viss del ses som irrelevant i små företag där dokumentationskravet ibland är för strikt, men dokumentationen är samtidigt nödvändig för att i efterhand kunna bedöma revisorns arbete. Ytterligare ett arbetsmoment som ska dokumenteras är kundmötet som Hansson även genomförde tidigare men som nu ska dokumenteras. Hansson menar att det är mer formellt idag än tidigare då det räckte för revisorn att endast ha mötet i åtanke. Hansson tror inte att en ökad dokumentation behöver öka revisionskvalitén, utan har revisorn tänkt rätt och gjort rätt saker är dokumentationen endast en bekräftelse på vad revisorn gjort. I efterhand är det möjligt att kontrollera vad revisorn gjort och bedöma om revisionskvalitén är vad den borde vara, men revisionskvalitén beror inte på vad som dokumenteras. Dokumentationen i sig

påverkar inte hur Hansson genomför sitt arbete utan bevisar bara vad som har gjorts och Hansson menar att revisorn inte upptäcker fler fel och oegentligheter enbart till följd av den ökade dokumentationen.

4.8.4 Kostnad för revision

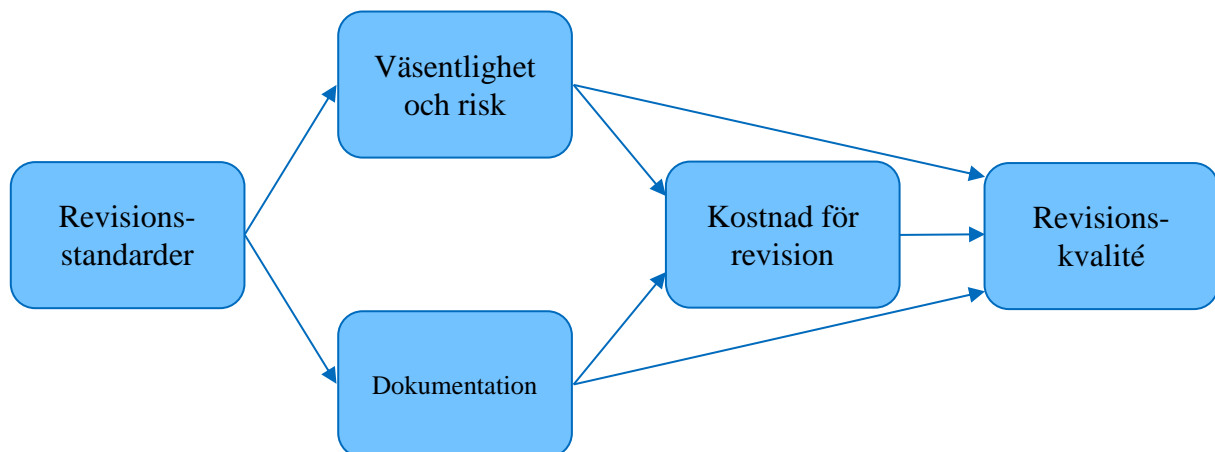
Det ökade antalet arbetstimmar som en revision kräver debiteras på kunden som får betala den ökade merkostnaden. Hansson menar att det ökade antalet arbetstimmar som revisionen kräver beror på olika orsaker, bland annat det ökade dokumentationskravet och mötet med företagsledaren. Hansson har gått flertalet utbildningar för att öka kompetensen och förståelsen för ISA, men de utbildningarna har ingått i Hanssons vanliga utbildningsplan och har inte varit en del av den merkostnad ISA medfört. ISA medför en större kostnad för små företag eftersom ISA innebär arbetsmoment som inte är relevanta för små företag utan ISA är istället mer lämpad för börsnoterade företag och företag med internationell verksamhet. Hansson anser därför att den merkostnad som ISA medfört är större än nyttan för små företag. Företag behöver dock inte vara i storlek med börsnoterade företag för att få nytta av ISA, men bör ha lite internationell verksamhet för att nyttan ska överstiga kostnaden.

Hansson tror implementeringen av ISA gått snabbare hos Big-4 byråer än hos vissa icke Big-4 byråer, där utvecklingen och uppdateringen inte går lika snabbt. Sammanfattningsvis har Hansson en förhoppning om att revisionskvalitén överlag blivit bättre sedan implementeringen av ISA. Hansson menar samtidigt att det kommer att ske skandaler även i framtiden på grund av att revisorer inte gör sina arbeten.

5 Analys

Analyskapitlet inleds med en analysmodell som leds av en sammanfattande analystabell. I analysen jämförs likheter och skillnader mellan revisorernas svar vid intervjuerna med varandra. En jämförelse av respondenternas svar görs även med den teoretiska referensramen.

Strukturen i analysen baserar vi på den struktur som använts för att presentera den insamlade empirin. Analysen är uppdelad i fyra kategorier: *revisionsstandarder*, *väsentlighet och risk*, *dokumentation* och *kostnad för revision*. Analysmodellen i figur 2 ligger till grund för vår analys. Under rubriken *revisionsstandarder* analyserar vi den teoretiska referensramen tillsammans med respondenternas åsikter och upplevelser om revisionsstandarder, harmonisering och ISA. Revisionsstandarder leder oss till väsentlighet och risk samt dokumentation som är två väsentliga delar i de nya revisionsstandarderna. Under *väsentlighet och risk* tar vi upp respondenternas uppfattningar av revisorns riskbedömning vilket leder till kostnader för revision och som ska förbättra revisionskvalitén. Även under *dokumentation* analyserar vi respondenternas uppfattningar om de nya dokumentationskraven och dess påverkan på kostnaden för revision och revisionskvalitén. I sista avsnittet analyserar vi revisorernas upplevelser för hur *kostnaden för revision* har förändrats efter implementeringen av ISA och om den har medfört högre revisionskvalité.



Figur 2. Analysmodell.

5.1 Sammanfattande analys

	Big-4				Icke Big-4			
	Auktoriserad		Godkänd		Auktoriserad		Godkänd	
	Andersson	Bosson	Claesson	Danielsson	Eriksson	Fredriksson	Gustafsson	Hansson
Revisionsstandarder								
Varför är revisionsstandarder viktigt?	·Likartat arbetsätt ·Läsare kan lättare jämföra	·Likartat arbetsätt	·Likartat arbetsätt ·Läsare kan lättare jämföra ·Vet vad som krävs för en bra revision ·Hög och jämn revisionskvalité	·Likartat arbetsätt ·Motsvara intressenternas förväntningar	·Hög och jämn revisionskvalité	·Revisionen utförd på regelrätt sätt	·Likartat arbetsätt	·Motsvara intressenternas förväntningar ·Revisionen utförd på regelrätt sätt
Harmonisering positivt?	·Ja, enklare jämförelse	·Ja, likartat arbetsätt	·Ja, likartat arbetsätt	·Nej, tappar kundfokus	·Ja, enklare jämförelse	·Ja, likartat arbetsätt Revisionen mer konkurrenskraftig globalt	·Ja, enklare jämförelse	·Ja, enklare jämförelse
Några irrelevanta arbetsmoment?	·Ja	·Nej	·Ja	·Ja	·Nej	·Nej	·Ja	·Ja
Vem får störst nytta?	·Stora och börsnoterade företag	·Stora företag	·Stora företag	·Stora och börsnoterade företag	·Intressenter Företaget	·Inte någon part	·Stora företag Intressenter	·Interssenter

	Big-4				Icke Big-4			
	Auktoriserad		Godkänd		Auktoriserad		Godkänd	
	Andersson	Bosson	Claesson	Danielsson	Eriksson	Fredriksson	Gustafsson	Hansson
Väsentlighet och risk								
Riskbedömning förändrats?	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter	·Större fokus på väsentliga fel och oegentligheter
Har sannolikhet att upptäcka fler väsentliga fel och oegentligheter ökat?	·Nej	·Både ja och nej	·Ja	·Både ja och nej	·Ja	·Ja	·Nej	·Nej
Dokumentation								
Dokumentationens förändring	·Mer omfattande och detaljerad ·Mer tidskrävande	·Mer omfattande och detaljerad ·Mer tidskrävande	·Mer omfattande och detaljerad	·Mer omfattande och detaljerad ·Mer tidskrävande	·Mer omfattande och detaljerad ·Mer tidskrävande	·Mer omfattande och detaljerad ·Mer tidskrävande	·Mer omfattande och detaljerad	·Mer omfattande och detaljerad ·Mer tidskrävande
Fördel med ökad dokumentation	-	·Tvingar till eftertanke	·Tvingar till eftertanke ·Undgå konsekvenser vid fel-bedömningar	·Undgå konsekvenser vid fel-bedömningar	·Fungerar som kommunikationsverktyg	·Bra vid kvalitetsgranskning	·Tvingar till eftertanke	·Irrelevant för små företag
Medför dokumentation högre revisionskvalité?	·Ja	·Ja, men kan också vara oförändrad	·Nej	·Nej	·Ja	·Nej	·Nej	·Nej

	Big-4				Icke Big-4			
	Auktoriserad		Godkänd		Auktoriserad		Godkänd	
	Andersson	Bosson	Claesson	Danielsson	Eriksson	Fredriksson	Gustafsson	Hansson
Kostnad för revision								
Har revisionen blivit dyrare? Och för vem?	·Ja, för både revisionsbyrå och kund	·Ja, för revisionsbyrå	·Ja, för kund	·Ja, för revisionsbyrå	·Ja, för både revisionsbyrå och kund	·Ja, för revisionsbyrå	·Ja, för både revisionsbyrå och kund	·Ja, för kund
Skillnad mellan Big-4 och icke Big-4?	·Ja	·Ja	·Ja	·Ja	·Ja	·Nej	·Nej	·Ja
Kostnad eller nytta störst av ISA?	·Kostnad större i små företag	·Kostnad större i små företag	·Kostnad större i små företag	·Kostnad större i små företag	·Kostnad större i små företag	·Kostnad större i små företag	·Kostnad större i små företag	·Kostnad större i små företag
Har ISA medfört bättre revisionskvalité?	·Ja	·Nej	·Ja	·Nej, kan till och med blivit sämre	·Ja	·Nej	·Nej	·Ja

Tabell 2. Sammanfattning av de viktigaste resultaten i vår analys.

5.2 Revisionsstandarder

Samtliga Big-4 revisorer och Gustafsson tycker det är viktigt med revisionsstandarder eftersom det medför att revisorerna arbetar på ett likartat sätt. Revisionsstandarder är bra eftersom de medför att det blir enklare för läsaren att jämföra redovisningsinformation mellan olika år och olika företag menar Andersson och Claesson, vilket även Burns och Fogarty (2010) menar. Revisionsstandarder beskriver önskade beteenden hos revisorerna för att revisionens syfte ska uppfyllas (Burns & Fogarty, 2010) och Claesson berättar att revisionsstandarder är viktiga för att revisorn ska veta vad som krävs för att göra en bra revision. Eriksson menar i likhet med Claesson att revisionsstandarder bidrar till hög och jämn revisionskvalité, vilket Burns och Fogarty (2010) också förklarar. Revisionsstandarder är också bra för att revisionen ska motsvara intressenternas förväntningar på bland annat fullständighet och omfattning enligt Danielsson och Hansson. Revisionsstandarderna bidrar även till att läsaren vet att revisionen har utförts på ett regelrätt sätt enligt Fredriksson och Hansson vilket stämmer överens med Burns och Fogarty (2010) som menar att de åtgärder och bedömningar som en revisor utför bestäms främst av revisionsstandarderna.

Två auktoriserade och två godkända revisorer, varav de tre arbetar på en icke Big-4 byrå, menar att harmonisering av revisionsstandarder i världen är positivt då det medför att företags redovisade information lättare kan jämföras mellan olika länder, vilket kan underlätta när utländska företag ska förvärvas enligt Eriksson. Ekonomiska aktiviteter och en effektiv global marknad gynnas av att revisionsstandarder harmoniseras för att investerare ska få lättare att jämföra redovisad information (Mennicken, 2008; Smith et al., 2008). Bosson, Claesson och Fredriksson berättar att harmoniseringen medfört att revisorerna arbetar på ett likartat sätt och det har enligt Fredriksson gjort revisionen mer globalt konkurrenskraftig. Mennicken (2008) menar att ett syfte med ISA är att harmonisera revisionsarbetet och förbättra samarbetet mellan länder. Andersson och Gustafsson tror dock det är svårt att harmonisera revisionen på grund av att länder har olika redovisningsprinciper som inte möjliggör en fullständig harmonisering, vilket även Barrett et al. (2005) och Smith et al. (2008) menar. Bosson, Fredriksson och Gustafsson menar att revisionen i koncerner blivit mer omfattande sedan implementeringen av ISA då det krävs att revisorn är insatt i en koncerns dotterbolag vid revision av moderbolaget. Revisorerna menar dock att det kan bli problem då länderna kan tolka ISA på olika sätt. Herolf och Hjalmarsson (2009) menar att revisionsstandarderna om koncernrevision är den största förändringen sedan implementeringen av ISA då revisorn även ansvarar för dotterbolagens revision. Danielsson tycker i motsats till de andra revisorerna och tidigare forskning att harmonisering är negativt eftersom de internationella revisionsstandarderna fokuserar på fel saker.

Bosson, Eriksson och Fredriksson menar att alla nya arbetsmoment ISA medfört är relevanta för att göra en fullständig revision. Övriga revisorer tycker inte att alla arbetsmoment är relevanta, men åsikterna om vilka arbetsmoment som är irrelevanta skiljer sig mellan revisorerna. Andersson anser att granskningen av till exempel inbetalningsavier är irrelevant eftersom revisorn ändå skulle upptäcka om små företag inte hade redovisat alla inbetalningar. Claesson tycker att begäran av externa bekräftelser inte har någon betydelse och menar att hon inte känner sig tryggare vid bedömningarna när det finns tillit till kunden. Danielsson menar att förstagsrevision är irrelevant eftersom det är tidskrävande och svårt för revisorn att sätta sig in i en annan revisors revision. Gustafsson anser att företagsledningens uttalande om fel och oegentligheter inte är relevant när företags ledare och ägare är samma personer, vilket det ofta är i små företag. Hansson menar att det ökade dokumentationskravet är irrelevant för små företag eftersom det är överdrivet och det borde istället finnas lättnader på

de krav som ställs på dokumentation. I övrigt tycker Hansson att arbetsmomenten är bra och ISA främjar en bättre revision.

Samtliga Big-4 revisorer och tre icke Big-4 revisorer menar att stora och börsnoterade företag och företagens intressenter får störst nytta av ISA. Andersson, Danielsson och Gustafsson menar att de stora företagen får störst nytta eftersom ISA anpassat för stora företag. Claesson menar i sin tur att vissa arbetsmoment tar lika lång tid att utföra oavsett om det är ett stort eller ett litet företag som revideras, men då en revision inte får ta lika många timmar för ett litet företag blir den relativa kostnaden större och små företag får därmed mindre nytta av ISA. Fredriksson tror däremot inte att det är någon part som fått nytta av ISA.

5.3 Väsentlighet och risk

Claesson berättar att många andra revisorer upplever revisionen som mer riskbaserad sedan implementeringen av ISA, vilket stämmer överens med Robson et al. (2007) som menar att den nya revisionsprocessen är mer riskbaserad än den tidigare. Claesson själv upplever dock inte att revisionen är mer riskbaserad. Tre Big-4 revisorer och en icke Big-4 revisor tycker i högre grad än de övriga revisorerna att riskbedömningen har ändrats sedan ISA implementerades. Samtliga revisorer förutom Hansson var dock överens om att det blivit ett större fokus på väsentliga fel och oegentligheter. Istället menar Hansson att han har arbetat på ett liknande sätt redan tidigare och därför har ISA inte påverkat Hanssons tillvägagångssätt för riskbedömning. Andersson, Eriksson och Fredriksson upplever att riskbedömningen ska dokumenteras i större omfattning än tidigare även om Andersson och Fredriksson inte tycker att riskbedömningen i sig har förändrats, vilket stämmer överens med Herolf och Hjalmarsson (2009) som menar att riskbedömningen även låg till grund i RS. ISA kräver att revisorn ska göra en riskbedömning för att kunna identifiera väsentliga fel och oegentligheter (Lindberg & Seifert, 2011) och samtliga auktoriserade revisorer och Gustafsson tycker att fler väsentliga poster granskas nu än tidigare. Väsentlighet ligger till grund för många av de bedömningar som revisorn tar vid en revision (Curtis & Hayes, 2002) och graden av revisionskvalité fastställs av revisorns bedömningar vid en revision (Wedemeyer, 2010). ISA har medfört fler arbetsmoment till revisionsprocessen vilket i sin tur har ökat kostnaderna för revisionen (Müllerová et al., 2011).

Samtliga revisorer, förutom Bosson och Hansson, berättar att den dokumentation som revisorerna upprättar kring riskerna i företaget även omfattar företagsledningens uttalande om deras omedvetenhet om väsentliga fel och oegentligheter. Revisorerna ska inhämta ett skriftligt uttalande från företaget då företagsledningen enligt ISA ska ses som ett riskmoment i större utsträckning än tidigare (Herolf & Hjalmarsson, 2009; ISA 240). Företagsledningen anses vara ett riskmoment i större utsträckning nu än tidigare enligt Fredriksson, men tre av Big-4 revisorerna och två icke Big-4 revisorer instämmer inte med Fredriksson eftersom de menar att personer med stort inflytande i företaget alltid ansetts som riskmoment. Claesson menar att företagsrisken kan minska istället då företagsledaren har kontroll i företaget. Bosson, Claesson och Hansson berättar att revisorn ska diskutera med kunden och ta del av kundens riskanalys och hur företagsledningen hanterar riskerna i företag för att bilda sig en uppfattning och förståelse för företagets affärsrisker då det är viktigt för revisorn att förstå företagets affärsrisker för att kunna bedöma revisionsrisken (Robson et al., 2007). Tidigare räckte det för revisorn att ha kunskap om företagets affärsrisker men nu krävs det att revisorn även har en förståelse (Herolf & Hjalmarsson, 2009; Lindberg & Seifert, 2011). Kostnaden för revision ökar då affärsriskerna i ett företag ökar på grund av att fler arbetsmoment måste genomföras (Nikkinen & Sahlström, 2005) och möjligheten att upptäcka fel och

oegentligheter ökar när revisorn har en förståelse för företagets affärsrisker vilket kan förbättra revisionskvalitén (Flint et al., 2008).

Syftet med implementeringen av nya revisionsstandarder är att öka revisionskvalitén (Hecimovic et al., 2009) och DeAngelo (1981) definierar revisionskvalité som sannolikheten att en revisor upptäcker samt rapporterar fel och oegentligheter. Några av revisorerna i Köhlers (2009) utredning tror sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter ökade i en liten utsträckning. Sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter tror även två Big-4 och två icke Big-4 revisorer har ökat då ISA:s implementering medfört att revisorn lägger ett större fokus på de väsentliga posterna, men Bosson tror samtidigt att det finns en risk att sannolikheten minskar när revisorn granskar färre poster. Eriksson berättar att han skrivit fler orena revisionsberättelser sedan ISA implementerades, vilket till stor del beror på att det finns tydligare riktlinjer för vad som ska rapporteras som avvikelser i ISA. Claesson upplever i sin tur att den allmänna uppfattningen inom revisionsbyrån är att det har rapporterats fler orena revisionsberättelser än tidigare, men har inte själv skrivit fler orena revisionsberättelser och varken Bosson eller Fredriksson upplever att de skrivit fler orena revisionsberättelser. Danielsson upplever inte heller att han skrivit fler orena revisionsberättelser även om han tror sannolikheten att upptäcka oegentligheter har ökat till en följd av närståendegranskning. Danielsson tror däremot att sannolikheten har minskat för revisorn att hitta fel i de finansiella rapporterna eftersom färre poster granskas nu. Sannolikheten att revisorn hittar väsentliga fel och oegentligheter tror inte Andersson, Gustafsson och Hansson ökar eftersom de tror att samma fel och oegentligheter upptäcktes även tidigare och de har inte skrivit fler orena revisionsberättelser.

5.4 Dokumentation

De ISA-baserade revisionsstandarderna har i Australien medfört ett ökat fokus på revisorns dokumentation (Hecimovic et al., 2009) och samtliga respondenter, förutom Fredriksson, anser att dokumentationen har förändrats sedan implementeringen av ISA. Dokumentationen är mer detaljerad och omfattande eftersom fler arbetsmoment ska dokumenteras, men Fredriksson menar istället att han dokumenterade väl redan innan implementeringen. Fredriksson menar samtidigt att revisionen blivit mer väldokumenterad. Likt revisorerna menar Herolf och Hjalmarsson (2009) att dokumentationen blivit mer detaljerad och omfattande sedan implementeringen av ISA. Carrington (2010) menar att dokumentationen fungerar som ett verktyg för kommunikation mellan deltagarna i ett revisionsteam där arbetsuppgifterna är fördelade och deltagarna kan med hjälp av dokumentationen se vilket arbete och vilka resultat som de övriga deltagarna har gjort. Eriksson menar också att dokumentationen fungerar som kommunikation mellan revisionsmedarbetarna och medarbetarna kan få en bättre förståelse för företagets verksamhet med hjälp av detaljerad dokumentation och företagsbedömningarna kan därmed också bli bättre. En fördel med striktare dokumentationskrav är att revisorerna tvingas till eftertanke för de ställningstaganden de tar enligt Bosson, Claesson och Gustafsson. Tre Big-4 revisorer känner däremot att dokumentationen får ett stort fokus och det viktigaste är inte om revisorerna gör rätt bedömningar och tar rätt slutsats utan att revisionen finns väl dokumenterad, vilket även Claesson håller med om. Öhman et al., (2006) menar också att revisionen fått ett ökat fokus på att göra saker rätt än att göra saker rätt. Hansson menar att dokumentationskraven till viss del kan vara irrelevant i små företag eftersom kraven är för strikta.

Fredriksson är den ende av respondenterna som inte belyser att dokumentation är bra vid kvalitetsgranskningar, alternativt vid en eventuell anmälning, då revisorn kan visa vilka granskningsåtgärder och bedömningar som gjorts, vilket stämmer överens med ISA 230. Om

revisorn kan visa vilka antaganden som gjorts kan revisorn komma undan konsekvenser även om revisorn tagit fel slutsatser enligt Danielsson och Eriksson och avsikten med revisorns dokumentation är att bevisa vilket arbete som utförts samt vilket resultat och vilka slutsatser revisionen gav (ISA 230). Claesson, Gustafsson och Hansson menar att revisorernas arbete inte har förändrats på grund av ökad dokumentation och två Big-4 och två icke Big-4 revisorer upplever inte att de gör andra bedömningar idag till följd av ökad dokumentation. Gustafsson menar att anledningen är att revisorn behandlat samma frågor även tidigare.

Samtliga auktoriserade revisorer tror att ökad dokumentation har medfört högre revisionskvalité. Bosson tror också samtidigt, precis som de fem godkända revisorerna, att revisionskvalitén möjligtvis inte ökat på grund av att färre poster granskas då dokumentationen är tidskrävande. Bosson och Danielsson, men även Eriksson, menar att det finns en risk att revisorn missar väsentliga fel och oegentligheter när revisorn måste lägga tid på dokumentation istället för granskning av poster. Hecimovic et al. (2009) menar också att det finns en risk att revisorn missar viktiga frågor som kräver bedömningar när ökad dokumentation tar fokus från revisorns substansgranskning. Hecimovic och Martinov-Bennie (2011) förklarar också att revisorns bedömningar kan hämmas av de nya revisionsstandarderna dokumentationskrav. Andersson anser däremot att fler poster granskas då han tycker att ISA:s tillvägagångssätt innebär mer substansgranskning. Eriksson anser dock att färre poster granskas när ett större fokus läggs på de väsentliga posterna som innehåller störst risk för väsentliga fel och oegentligheter. Dokumentationen gör det enklare för revisorn att komma fram till revisionens slutsats när revisorn har haft en röd tråd med hjälp av dokumentationen enligt Eriksson. Danielsson tror inte att ökad dokumentation medför ökad revisionskvalité på grund av att revisorn tappar kundfokus och revisorn kan därmed missa väsentliga fel som kan inverka på revisorns bedömningar. Revisorerna i Hecimovic et als. (2009) studie är inte heller övertygade om att revisionskvalitén förbättras på grund av ökad dokumentation. Herrbach (2001) menar dock i sin tur att minskad dokumentation innebär färre revisionsbevis och att revisionskvalitén därmed kan minska.

Samtliga revisorer förutom Claesson och Gustafsson belyser att dokumentationen kräver mer tid vilket medfört att revisionen blivit mer tidskrävande. Andersson menar att det inte finns några nackdelar med ökad dokumentation om det finns obegränsat med tids- och kostnadsresurser, men i verkligheten finns det begränsningar både vad gäller tid och kostnad. Herrbach (2001) menar dock att revisorns val av hur mycket dokumentation som ska upprättas måste balanseras mot revisionskvalitén och inte enbart mot kostnaden. En revisor på en Big-4 byrå i Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie menar att ökad dokumentation har lett till att det krävs fler timmar för att genomföra en fullständig revision.

5.5 Kostnad för revision

Oavsett om revisorerna arbetar på en Big-4 eller icke Big-4 byrå är de enade om att implementeringen av ISA medfört en dyrare revision eftersom revisionen idag tar längre tid att utföra. Fredriksson menar att den ökade tidsåtgången som en revision kräver beror på revisorernas okunskap om de nya revisionsstandarderna och att rutiner inte hunnit skapas än. Bosson, Eriksson och Hansson menar däremot att revisionen idag kräver mer dokumentation och kommunikation med kunden, vilket tar längre tid och utgör en stor del av merkostnaden. Även Hecimovic et al. (2009) menar att dokumentation och kundkommunikation är återkommande kostnader som en följd av de nya revisionsstandarderna. Revisorernas åsikt om dyrare revision stämmer överrens med Müllerová et al. (2011) som menar att ISA har medfört nya administrativa arbetsmoment till följd av de ökade dokumentationskraven och som i sin tur medfört ökade kostnader för att utföra en revision och enligt Hecimovic och Martinov-

Bennies (2011) studie var den relativa kostnaden större för de små revisionsbyråerna jämfört med Big-4 byråer. I Australien ökade kostnaderna för revisionen efter implementeringen av de nya revisionsstandarderna men däremot ökade inte revisionskvalitén, vilket var syftet med implementeringen av revisionsstandarderna (Hecimovic & Martinov-Bennies, 2011). Regleringar av internationella revisionsstandarder strävar dock mot att sänka revisorernas administrativa belastning samtidigt som revisionskvalitén ska maximeras (Müllerová et al., 2011). Francis (2004) menar dock att både nyttan och kostnaden är viktig att värdera när revisionskvalité ska bedömas.

Bosson, Danielsson och Fredriksson berättar att deras revisionsbyråer inte tar ut den merkostnad som ISA medfört av kunden utan merkostnaden betalar revisionsbyråerna själva. Andersson, Eriksson och Gustafsson menar också att deras revisionsbyråer betalar en del av merkostnaden som den tidskrävande revisionen medfört, men revisionsbyråerna har även höjt kundernas revisionsarvodena för att undvika att betala hela kostnaden. I motsats till de andra revisorerna berättar Claesson och Hansson att kunden får betala hela den merkostnad som ISA medför och revisionsarvodena har höjts med tio till tjugo, respektive fem till tio procent för att täcka en del av den kostnadsökning ISA medfört. Hecimovic et al. (2009) och Hecimovic och Martinov-Bennie (2011) menar precis som Claesson och Eriksson att kostnaden för revision ökade med tio till trettio procent men revisionsarvodena ökade dock inte i samma omfattning. Danielsson menar däremot att revisionsarvodena borde öka upp till femtio procent för att revisionsbyrån ska få betalt för hela merkostnaden, men säger att det är svårt att motivera en prisökning eftersom det är svårt att ange vilken mervärde kunden får. Danielssons uppfattning kan jämföras med den revisionsbyrå som i Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie inte ansåg att alla kostnader kunde debiteras kunden, eftersom de hänförde sig till obligatoriska arbetsmoment som inte var relevanta för en revision. Bosson och Danielsson menar också att det är svårt att höja revisionsarvodena på grund av att revisionsmarknaden är prispressad och en kostnadsökning kan därför resultera i att revisionsbyråerna förlorar kunder. Även Andersson berättar att revisionsbyrån inte kan höja revisionsarvodena för mycket på grund av rädsla för att förlora kunder till konkurrenter. Andersson och Fredriksson tror däremot att revisionsarvodena kommer höjas successivt och kunden kommer till slut få betala hela kostnaden.

Danielsson, Eriksson och Gustafsson menar att en stor förändring som ISA medfört är ändringen från ”bör” till ”ska” vilket Danielsson menar har medfört att fler arbetsmoment nu tillkommit. Även Herolf och Hjalmarsson (2009) menar att ISA medfört tydligare krav på vad revisorn ”ska” göra. Claesson och Eriksson berättar att revisionen behöver arbetsätt och verktyg för att effektivisera revisionen, men det finns dock arbetsmoment i ISA som inte får frångås och Herolf och Hjalmarsson (2009) menar i sin tur att vissa arbetsmoment har blivit obligatoriska sedan ISA implementerades. Danielsson håller med Claesson och Eriksson om att revisioner måste effektiviseras men tror att färre arbetstimmar leder till sämre revisionskvalité eftersom alla arbetsmoment då inte hinner utföras av revisorn.

En Big-4 revisor och tre icke Big-4 revisorer berättar att de genomgått extra utbildning till följd av implementeringen av ISA, vilket i sin tur har inneburit extra kostnader för revisionsbyråerna, vilket stämmer överrens med Köhler (2009) och Hecimovic et al. (2009) som menar att ISA medför stora engångskostnader vid implementeringen för exempelvis utbildning. Fredriksson menar däremot att den extra kostnaden inte behöver ses som en kostnad utan det kan även vara en utveckling av revisionen. Bosson, Claesson, Danielsson och Hansson har inte fått extra utbildning om ISA utan det har ingått i deras ordinarie

utbildningsplaner och det har därmed inte inneburit några extra kostnader för revisionsbyråerna.

Samtliga revisorer utom två godkända från icke Big-4 byråer tror att implementeringen av ISA ser annorlunda ut i Big-4 byråer jämfört med icke Big-4 byråer där implementeringen gått fortare. Revisorerna är överens om att den största anledningen är att Big-4 byråer har mer resurser avseende kapital och personal och har arbetat med stora företag i större utsträckning än icke Big-4 byråer. Enligt Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie tror Big-4 byråer att icke Big-4 byråer har svårare att följa revisionsstandarderna i samma utsträckning som Big-4 byråerna på grund av mindre resurser gällande utbildningar och kvalitetskontroller. De två godkända revisorerna från icke Big-4 byråer menar däremot att implementeringen av ISA inte skiljer sig mellan Big-4 byråer och icke Big-4 byråer där Fredriksson istället menar att eventuella förändringar i sådana fall beror på individerna på respektive revisionsbyrå. På Gustafssons revisionsbyrå har de en ambitiös chef som tar till sig förändringar och nyheter snabbt och tror därför inte att förändringen skiljer sig mot Big-4 byråer.

Samtliga revisorer anser att kostnaden för implementeringen av ISA är större än nyttan det tillför för små och medelstora företag. Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie visar att de nya revisionsstandarderna påverkar icke Big-4 byråer mer än Big-4 byråer och kostnaderna överstiger nyttan av de nya revisionsstandarderna. Köhler (2009) menar att nyttan är större än kostnaden för kapitalmarknadens aktörer, Big-4 byråer och Big-4 byråernas kunder. I motsats till Köhler (2009) visar Hecimovic et al. (2009) att de ökade kostnaderna för kvalitetskontroll, dokumentation och utbildning inte anses överstiga nyttan. Fyra Big-4 revisorer samt Gustafsson menar att de har svårt att se att små företag har nytta av ISA då det är utvecklat för större företag som därmed får störst nytta av ISA, vilket stämmer överens med de australiensiska revisionsbyråernas uppfattningar (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011). Hansson menar dock att företagen inte behöver vara börsnoterade för att få nytta av ISA utan det krävs enbart verksamhet med internationell anknytning. Samtliga Big-4 revisorer menar att små företag är förlorare på implementeringen då kostnaden är större än nyttan eftersom ISA inte är anpassat för små företag som därför borde få egna revisionsstandarder eller en enklare version av ISA. Eriksson menar istället att nyttan för ISA kommer överstiga kostnaden på sikt eftersom företagen kan få tillgång till annan kunskap än vad redovisningskonsulten har när kontakten med revisorn förbättras. Även de små revisionsbyråerna i Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie var positiva till att kundrelationen hade förbättrats. Efterfrågan på revisionskvalité förändras när företagets ägande förändras och företag med spritt ägande är mer benägna att efterfråga revisionskvalité än ägarledda företag (Niskanen et al., 2011).

Syftet med de nya revisionsstandarderna var att förbättra revisionskvalitén (Hecimovic & Martinov-Bennie, 2011; Köhler, 2009). Två revisorer från Big-4 byråer och två revisorer från icke Big-4 byråer, en auktoriserad och en godkänd från vardera typ av revisionsbyrå, tror revisionskvalitén blivit bättre sedan implementeringen av ISA. Claesson och Eriksson menar revisionskvalitén ökat till följd av en förändrad revisionsprocess. De fyra andra revisorerna tror inte att ISA har ökat revisionskvalitén. Danielsson tror till och med att revisionskvalitén kan ha minskat eftersom det har blivit mindre kundfokus sedan ISA implementerades, vilket kan innebära att revisorn missar väsentlig information och tar fel slutsats i revisionsberättelsen.

6 Slutdiskussion

I slutdiskussionen presenterar vi de slutsatser som svarar på studiens problemformulering. Slutligen presenteras våra forskningsbidrag och implikationer.

Syftet med studien var att förstå vilka upplevelser revisorer har om implementeringen av ISA genom att beskriva och analysera revisorernas upplevelser av vilka effekter implementeringen av ISA medfört på revisionskvalitén. För att uppnå studiens syfte har följande problemformulering legat till grund för studien:

Hur upplever revisorer att revisionskvalitén har förändrats sedan ISA implementerades i Sverige?

6.1 Slutsats

Dokumentationen är idag väldigt tidskrävande och tar längre tid att genomföra jämfört med tidigare. Studien visar att dokumentationen har medfört en ökad kostnad eftersom den blivit mer omfattande och detaljerad. Då revisorerna har en tidsbudget för varje revision har de inte möjlighet att granska poster och transaktioner i de finansiella rapporterna i lika stor utsträckning som tidigare. Då revisorerna granskar färre poster finns det en risk att de inte upptäcker väsentliga fel och oegentligheter som hade kunnat upptäckas om fler granskningsåtgärder hade utförts, vilket skulle kunna leda till sämre revisionskvalité. Samtliga revisorer från Big-4 byråerna upplever att det är viktigare att göra saker rätt än att göra rätt saker. ISA syftar till att höja revisionskvalitén men om revisorerna inte skulle upptäcka väsentliga fel och oegentligheter på grund av ökad dokumentation kan inte revisionskvalitén påstås ha ökat. Däremot upplever de auktoriserade revisorerna att ökad dokumentation har medfört högre revisionskvalité. Ökad dokumentation kan leda till bättre revisionskvalité på grund av att dokumentationen tvingar revisorn till eftertanke för vilka ställningstaganden de gör då revisorerna måste kunna stå för sina ställningstaganden vid en eventuell framtida kontroll, vilket skulle kunna leda till ökad revisionskvalité.

Studien visar vidare att ISA kan ha medfört irrelevanta arbetsmoment som i sin tur medfört ökade kostnader för både kund och revisionsbyrå. Några av revisorerna menar att de inte kan ta ut hela merkostnaden av sina kunder på grund av en prispressad marknad. Anledningen till att några av revisionsbyråerna känner att de inte kan ta ut en högre kostnad kan bero på revisionsplikts avskaffande, vilket kan medföra sämre revisionskvalité eftersom granskningsåtgärderna i sin tur kan bli färre. För att en revision ändå ska vara lönsam har revisorerna minskat några av sina granskningsåtgärder vilket kan leda till att fel och oegentligheter inte upptäcks och då ökar inte revisionskvalitén. Samtliga revisorer i studien upplever att kostnaden är större än nyttan av ISA vid revision av små företag. Vidare upplever revisorerna i studien att det är bra med harmoniserade revisionsstandarder då de skapar enhetlighet bland revisioner i världen. ISA är dock inte anpassat för små företag utan revisorerna menar att stora och börsnoterade företag och dess intressenter är de som får störst nytta av ISA. Big-4 revisorerna i studien anser därför att små företag hade behövt egna revisionsstandarder med lättade krav. Big-4 byråerna samt två icke Big-4 byråer tror även att implementeringen av ISA gått fortare hos Big-4 byråer än hos icke Big-4 byråer. Förändringen kan ha gått fortare eftersom Big-4 byråer har större resurser och har i några fall redan arbetat enligt ISA i stor utsträckning.

Revisorerna i vår studie upplever att det blivit ett större fokus på väsentliga fel och oegentligheter och de auktoriserade revisorerna och en godkänd revisor upplever att fler

väsentliga poster granskas efter implementeringen av ISA. Tre av revisorerna i studien menar att revisorn måste bilda sig en förståelse för företagets affärsrisker för att förbättra revisionskvalitén. Tre revisorer från Big-4 och tre revisorer från icke Big-4 menar att revisorn ska få ett uttalande från företagsledningen då ISA menar att företagsledningen ska ses som ett riskmoment men flera av revisorerna menar att synen på företagsledningen inte har förändrats. Ett större fokus på väsentliga fel och oegentligheter borde leda till att fler väsentliga fel och oegentligheter upptäcks och därmed borde revisionskvalitén öka.

Revisorerna i vår studie har olika uppfattningar om sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter har ökat där fem revisorer, både godkända och auktoriserade revisorer från båda typerna av revisionsbyråer, menar att revisionskvalitén har ökat. I studien är det endast en av revisorerna som upplever att antalet orena revisionsberättelser har ökat. De andra revisorerna upplever att det är oförändrat antal vilket kan vara ett tecken på att revisionskvalitén inte har förbättrats eftersom revisionskvalité definieras som sannolikheten att revisorn upptäcker och rapporterar väsentliga felaktigheter (DeAngelo, 1981). Vår studie kan inte stödja resultatet i Köhlers (2009) utredning om att revisionskvalitén skulle blivit bättre efter implementeringen av ISA. Fyra av revisorerna tror att revisionskvalitén blivit bättre efter implementeringen av ISA medan övriga fyra revisorer inte tror att revisionskvalitén har förbättrats. Vi kan konstatera att skillnaderna i uppfattningarna mellan revisorerna inte kan hänföras till om det är en auktoriserad eller godkänd revisor eller vilken typ av revisionsbyrå revisorn arbetar på.

6.2 Forskningsbidrag

Likt Hecimovic et al. (2009) och Hecimovic och Martinov-Bennie (2011) kan vi konstatera att de intervjuade revisorerna i vår studie inte upplever att ISA medfört högre revisionskvalité i Sverige. Ökad dokumentation och irrelevanta arbetsmoment innebär ökad tidsåtgång och ökade kostnader vilket i sin tur överstiger nyttan med ISA som ska öka revisionskvalitén. Resultatet i vår studie grundar sig på hur revisorer upplever hur implementeringen av ISA har påverkat revisionen i Sverige. Vår studies resultat kan användas av normgivare för att förbättra revisionsstandarderna för små företag då vi kan konstatera att nuvarande ISA är anpassat för stora och börsnoterade företag.

6.3 Implikationer

Resultaten i vår studie grundar sig på upplevelser om revisionskvalitén hos revisorer på mindre orter i södra Sverige som reviderar främst små företag. Vi tror att revisorerna i storstadsregionerna reviderar större företag i större utsträckning då många stora och börsnoterade företag har sina säten där och det hade därmed varit intressant att i större utsträckning studera hur implementeringen av ISA har förändrat revisionskvalitén i stora företag. Det hade även varit intressant att göra en studie ur dels företagets perspektiv och dels ur företagets intressenters perspektiv, exempelvis aktieägare och kreditgivare, då vår studie, likt Hecimovic et al. (2009) och Hecimovic och Martinov-Bennies (2011), har studerat revisionskvalité från revisorernas perspektiv. Vår studie visar också, likt Hecimovic och Martinov-Bennies (2011) studie, att kostnaden med ISA överstiger nyttan för de små företagen. Granskningsåtgärder får stå till sidan för dokumentationen på grund av kostnad och tidsbrist. Då revisorerna i studien menar att ISA inte är anpassat för små företag hade en studie kring hur revisionsstandarder hade kunnat utformas för att passa små företag för att kostnaden inte ska överstiga nyttan med revisionsstandarder varit intressant.

Referenser

Akitektbolagslagen (ABL)

Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion - Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur AB.

Australian Government. (2013). Hämtat den 12 februari 2013 från <http://www.auasb.gov.au/Standards-and-Guidance/Australian-Auditing-Standards.aspx>

Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur AB.

Barret, M., Cooper, D. J., & Jamal, K. (2005). Globalization and the coordinating of work in multinational audits. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 1-24.

Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43 (1), 56-81.

Bruns, V. (2003). Kreditprocessen ur bankens och det växande ägarledda företags perspektiv. i H. Landström, *Småföretaget och kapitalet* (ss. 115-133). Kristianstad: SNS Förlag.

Burns, J., & Fogarty, J. (2010). Approaches to auditing standards and their possible impact on auditor behavior. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7 (4), 310-319.

Carrington, T. (2010). *Revision*. Malmö: Liber AB.

Choi, J.-H., Kim, C., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97.

Curtis, M., & Hayes, T. (2002). Materiality and audit adjustments. *The CPA Journal*, 72 (4), 69-70.

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

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.

Direktiv 2006/43/EG. *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*.

Eilifsen, A., Knechel, W. R., & Wallage, P. (2001). Application of the Business Risk Audit model: A Field Study. *Accounting Horizons*, 15 (3), 193-207.

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

Eriksson, L. T., & Wiedersheim-Paul, F. (2011). *Att utreda forska och rapportera*. Malmö: Liber AB.

FAR. (2001). *Vad är revision*. Stockholm: FAR Förlag AB.

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

FAR. (2013). Hämtat den 25 april 2013 från <http://far.se/Templates/Pages/Far/StandardPage.aspx?id=328&epslanguage=sv-SE>

Flint, C., Fraser, I. A., & Hatherly, D. J. (2008). Business risk auditing: A regressive evolution? - A research note. *Accounting Forum*, 32, 143-147.

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

Fraser, P. N. (2010). A single set of worldwide auditing standards: The road is long.... *International Journal of Disclosure and Governance*, 7 (4), 298-309.

Hartman, J. (2004). *Vetenskapligt tänkande - Från kunskapsteori till metodteori*. Lund: Studentlitteratur AB.

Hecimovic, A., & Martinov-Bennie, N. (2011). The Differential Impact of the Force of Law Australian Auditing Standards. *Australian Accounting Review*, 21 (57), 183-192.

Hecimovic, A., Martinov-Bennie, N., & Roebuck, P. (2009). The Force of Law: Australian Auditing Standards and Their Impact on the Auditing Profession. *Australian Accounting Review*, 19 (48), 1-10.

Herolf, O., & Hjalmarsson, B. (2009). *International Standards on Auditing ISA: Lathund till väsentligare ändringar jämfört med revisionsstandard i Sverige (RS)*. FAR SRS.

Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review*, 10, 787-802.

Hope, O.-K., & Langli, J. C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, 85 (2), 573-605.

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), 431-457.

IAASB. (2002). *Audit risk: Proposed International Standards on Auditing and Proposed Amendment to ISA 200. "Objective and Principles Governing an Audit of Financial Statements"*. IFAC.

IFAC. (2013). Hämtat den 24 april 2013 från <http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/clarity-iaasb-standards-completed>

ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing.*

ISA 230 *Dokumentation av revisionen.*

ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.*

ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö.*

ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision.*

Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför?* Lund: Studentlitteratur AB.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305-360.

Köhler, A. G. (2009). *Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the EU.* Duisburg: University of Duisburg-Essen.

Lennartsson, R. (2011a). Riskbedömningen blir allt viktigare. *Balans*, 11, 7.

Lennartsson, R. (2011b). Ny standard 2011: Far föregriper EU-reglering - har infört ISA i Sverige. *Balans*, 1, 18.

Lindberg, D. L., & Seifert, D. L. (2011). A Comparison of U.S. Auditing Standards with International Standards on Auditing. *The CPA Journal*, 81 (4), 17-21.

Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 384-414.

Merriam, S. B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod.* Lund: Studentlitteratur AB.

Müllerová, L., Paseková, M., Struhal, J., Deaconu, A., Knapová, B., & Dvořáková, D. (2011). Auditing of SMEs: Issues Caused by International Harmonization of Financial Reporting (From Czech Perspective). *International Journal of Mathematical Modelling and Methods in Applied Sciences*, 5 (3), 517-524.

Nikkinen, J., & Sahlström, P. (2005). Risk in Audit Pricing: The Role of Firm-Specific Dimensions of Risk. *Advances in International Accounting*, 18, 141-151.

Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2011). Demand for Audit Quality in Private Firms: Evidence on Ownership Effects. *International Journal of Auditing*, 15, 43-65.

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

Porter, B., Simon, D., & Hatherley, D. (2008). *Principles of External Auditing.* Chichester: Wiley.

Revisorsnämnden. (2013). Hämtat den 17 maj 2013 från http://www.revisorsnamnden.se/rn/utbildning_och_prov/utbildning/bli_revisor.html

Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., & Jones, J. (2007). Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit Weld. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 409-438.

Schleifer, L. L., & Friedlob, G. T. (1997). Understand the Audit Process to Save on Audit Fees. *Business Forum*, 22 (2/3), 67-72.

Smith, L. M., Sagafi-Nejad, T., & Wang, K. (2008). Going International: Accounting and Auditing Standards. *Internal Auditing*, 23 (4), 3-12.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65 (1), 131-156.

Wedemeyer, P. D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality - A practitioner's perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7 (4), 320-333.

Whittington, O. R., & Pany, K. (2004). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. Boston: McGraw-Hill/Irwin.

Wong, P. (2004). *Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs*. New York: IFAC.

Wärneryd, B. (1990). *Att fråga*. Örebro: Statistiska centralbyrån.

Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*, 17 (2), 241-257.

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

Bilaga 1 – Intervjuguide

Revisionsstandarder

1. Varför är det viktigt med revisionsstandarder?
2. Vad anser ni om harmoniseringen av revisionsregelverken i världen?
3. Hur har arbetet med en revision förändrats genom nya ISA?
4. Vilka är de största förändringarna som ISA medfört?
5. Är alla nya arbetsmoment som ISA medfört relevanta för att kunna göra en fullständig revision?
6. Vem/vilka får störst nytta av implementeringen av ISA? Varför?

Väsentlighet och risk

7. Hur har riskbedömningen förändrats efter implementeringen av ISA?
8. Har det skett några förändringar vid bedömningen av vilka områden som behöver fler/färre granskningsåtgärder? Om ja, vilka?
9. Hur tror ni sannolikheten att upptäcka väsentliga fel och oegentligheter har förändras efter implementeringen av ISA?
10. Har ni gett fler orena revisionsberättelser nu efter implementeringen av ISA? Om ja, kan det ha berott på ISA?

Dokumentation

11. Hur har dokumentationen förändrats efter implementeringen av ISA?
12. Vad finns dokumenterat nu som inte var dokumenterat tidigare?
13. Vilka för/ nackdelar finns det med ökat dokumentation?
14. Medför ökad dokumentation högre revisionskvalité? Om ja, på vilket sätt? Om nej, varför inte?

Kostnad för revision

15. Hur har tidsåtgången för en revision förändrats efter implementeringen av ISA?
16. Har det blivit dyrare att genomföra en revision? Om ja, för vem? Om nej, hur har ni gjort för att det inte ska bli dyrare?
17. Hur mycket utbildning har ni genomgått till följd av ISA?

18. Vilka kostnader har utbildningen inneburit för er?

19. Tror du att förändringarna skiljer sig mellan Big-4 och icke Big-4 byråer? Varför?

20. Anser du att nyttan eller kostnaden av ISA:s implementering är störst? Varför?

21. Hur tror du revisionskvalitén har förändrats efter implementeringen av ISA?

Bilaga 2 – Förklaring till några standarder i ISA

ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing.*

ISA 230 *Dokumentation av revisionen.*

ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.*

ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö.*

ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision.*