

Revisionsberättelsen

– Hur kommer revisorns tillämpning av ISA 701 påverka revisionens förväntningsgap?

The audit report

- How will the auditor's application of ISA 701 affect the audit expectation gap?

Examensarbete inom företagsekonomi
Kandidatuppsats 15 Höskolepoäng
Vårtermin 2014

Författare: Maral Djavadpour
Jenny Larsson

Handledare: Christian Jansson
Examinator: Börje Boers

Revisionsberättelsen

Hur kommer revisorns tillämpning av ISA 701 påverka revisionens förväntningsgap?

Examensrapport inlämnad av Jenny Larsson och Maral Djavadpour till Högskolan i Skövde,
för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

10 juni 2014

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: _____

Förord

Med detta förord vill vi tacka alla de revisorer som har ställt upp på intervjuer och gjort denna studie möjlig. Vi vill även tacka vår handledare Christian Jansson för den vägledning som han gett oss under uppsatsens gång.

Skövde den 10 juni 2014

Jenny Larsson

Maral Djavadpour

Sammanfattning

Bakgrund: Finanskriser, företagskonkurser och olika skandaler runt om i världen har resulterat i att revisorns tillförlitlighet har ifrågasatts och förtroendet för revisionsbranschen har skadats. Det bristande förtroendet tyder på att det finns skillnader mellan användarna av den finansiella rapporten och revisorernas förväntningar gällande revisionens utfall och har utmynnat i ett förväntningsgap. Revisorns uttalanden i revisionsberättelsen har utstått mycket kritik genom åren då den inte tillför ett informationsvärde för användarna. Revisionens förväntningsgap är ett fenomen som studerats över tid och nationella gränser men trots utveckling av lagstiftning fortfarande är bestående. IAASB har utgett ett utkast av en ny revisionsstandard, ISA 701, som ska bidra till en mer individualiserad revisionsberättelse i syfte att minska förväntningsgapet. De nya förändringarna kommer innebära att revisorn ska förse användarna med mer väsentlig information om vad revisorn funnit under granskningen i revisionsberättelsen.

Syfte: Syftet med denna studie är att undersöka revisorernas tolkningar angående den kommande revisionsstandarden ISA 701 samt vilken effekt de nya upplysningarna i revisionsberättelsen kan ge på revisionens förväntningsgap.

Metod: Studiens empiriska material insamlades via kvalitativa intervjuer med nio auktoriserade revisorer.

Slutsats: Den nya revisionsberättelsen bidrar till en bättre kommunikation än den som råder idag men effekten på förväntningsgapet kommer vara begränsad och inte på den nivå som IAASB har i åtanke. Revisorernas uttalanden enligt ISA 701 kommer i konflikt med revisionens lagstiftning i form av tystnadsplikt och därav blir informationsvärdet för användarna begränsat. Revisorernas uppfattning om ISA 701:s effekt på förväntningsgapet är att det kommer minska ytterst lite då den nya revisionsstandarden inte är fullt ut anpassad efter revisorernas förutsättningar. Ett förslag är en förändring av lagstiftningen som begränsar skadeståndsansvaret. Detta kan öka revisorernas trygghet i att ge användarna en större insyn i företaget genom att de kommer bort från den utsatta position som de upplever finns i dagsläget.

Nyckelord: Förtroende, förväntningsgap, revisionsberättelse, revision.

Abstract

Background: Financial crises, corporate failures and various scandals around the world have resulted in that the auditors' reliability has been questioned. This has consequently resulted in a loss of confidence in the accounting profession. This lack of confidence suggests that the differences between the users of the financial statements and the auditors' expectations regarding the audit results have led to an expectation gap. Auditors' statement in the audit report has endured much criticism over the years as it does not add an information value to users. Expectation gap is a phenomenon that has been studied over time and national boundaries but despite the development of legislation is still enduring. The IAASB has issued a draft of a new auditing standard, ISA 701, which will contribute to a more individualized audit report in order to bridge the expectation gap. The new changes will mean that the auditor will provide users with more substantive information about what the auditor found during the audit in the auditor's report.

Purpose: The purpose of this study is to examine the auditors' interpretations regarding the upcoming auditing standard ISA 701, and the impact of the new information in the audit report may provide the audit expectation gap.

Method: The study's empirical material was collected through interviews with nine certified public accountants.

Conclusion: The new auditor's report will contribute to a better communication than the one that exists today but the effect on the expectation gap will be limited and not at the level that IAASB has in mind. The auditor statements in accordance with ISA 701 will conflict with the Swedish legislation in the form of secrecy and hence gets the information value to users is limited. The auditors' opinion on the ISA 701's effect on the expectation gap is that it will reduce very little when the new audit standard is not fully adapted to the auditors' requirements. A proposal is a change in the law that limits the auditors' liability. This may increase the auditor's confidence in giving users a greater insight into the company by coming away from the exposed position that they feel are in the current situation.

Keywords: Trust, expectation gap, audit report, audit.

Förkortningar

FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	2
1.3 Problemformulering.....	4
1.4 Syfte.....	4
1.5 Avgränsning.....	4
2 Teoretisk referensram.....	6
2.1 Förtroende för revision	6
2.2 Revisorns roll.....	7
2.3 Revisionens förväntningsgap.....	8
2.3.1 Problematik	9
2.4 Den nuvarande revisionsberättelsen	11
2.4.1 ISA 700 (reviderad)	12
2.5 Att minska revisionens förväntningsgap	13
2.5.1 ISA 701	13
2.5.2 ISA 701 ur ett svenskt perspektiv	15
2.6 Sammanfattning av den teoretiska referensramen.....	16
3 Metod	18
3.1 Metodval.....	18
3.2 Tolkningsinriktad ansats.....	18
3.3 Datainsamling	19
3.4 Etiska aspekter.....	21
3.5 Dataanalys	21
3.6 Trovärdighet och tillförlitlighet	21
4 Empiri.....	23
4.1 Revisorns roll och ansvar	23
4.2 Revisionens förväntningsgap.....	26
4.3 Nuvarande revisionsberättelsen	27
4.4 Utökad revisionsberättelse enligt ISA 701	28
4.5 ISA 701:s effekt på revisionens förväntningsgap.....	31
4.6 Sammanfattning av empiri.....	32
5 Analys.....	34

5.1 Revisionsberättelsen och revisionens förväntningsgap	34
5.2 Utökad revisionsberättelse enligt ISA 701	35
5.3 ISA 701:s effekt på revisionens förväntningsgap	38
6 Slutsats	41
6.1 Återkoppling mot forskningsfrågan.....	41
6.2 Studiens bidrag	43
6.3 Förslag till vidare forskning	43

Källförteckning.....	
Bilaga 1 - Reflektioner av eget lärande	
Bilaga 2 - Intervjuguide.....	

Figur- och tabellförteckning

Bild 1. Modell över revisionens förväntningsgap	9
Tabell 1. Intervjutabell	23

1 Inledning

Kapitlet inleds med en grundläggande introduktion till undersökningen. Bakgrunden och problemdiskussionen leder till studiens problemformulering och syfte.

1.1 Problembakgrund

I takt med att ägare separerats från företagets verksamhet och istället överlätit denna uppgift till företagsledningen har en tredje oberoende part tillsatts i syfte att granska och bedöma redovisningen. Detta genomfördes för att skapa en slags garanti på att företagsledningen agerade i ägarnas intresse samt lämnade tillförlitlig information i den finansiella rapporten. Revisorns roll blev därmed att skydda investerare och intressenter från att oriktig information lämnades från företagsledningen (Öhman, 2007).

Revision utgör en viktig funktion i näringslivet genom att revisorn kvalitetssäkrar företagets finansiella information i revisionsberättelsen. Revisorns roll är därmed att skapa förtroende för företagets redovisning som i sin tur förutsätter att användarna¹ har förtroende för revisorn (Zabihollah, 2004). Finanskriser, företagskonkurser och olika skandaler runt om i världen har resulterat i att revisorernas tillförlitlighet har ifrågasatts (Holma & Zaman, 2012). Kritiker menar att revisorerna borde förutsett kriserna innan företagen gick i konkurs samtidigt anser många att revisorerna inte använt sin fulla potential vid granskningen (FAR, 2013c).

En bidragande faktor till ett minskat förtroende för revisionen beror på att användarna av den finansiella rapporten har för höga förväntningar på revisorn. Dessa förväntningar beror på en bristande förståelse för vad som är revisorns roll i verksamheten och benämns som *revisionens förväntningsgap* (Lee & Ali, 2008). Användarna förväntar sig att revisorn ska försäkra dem om alla företagets risker och osäkerheter i revisionsberättelsen. Revisorer menar däremot att de endast kan garantera en skälig nivå av säkerhet i sin granskning då de måste förhålla sig till de lagar och regler som ligger till grund för hur han eller hon ska uttala sig i den finansiella rapporten (Frank et al., 2001). En gemensam syn på vad som är lämpligt för användarna att förvänta sig av revisorn är nödvändig för att dess funktion ska tillföra något värde (Asare & Wright, 2012). Om användarnas bristande förståelse inte tillgodoses försämras deras förtroende för revisorerna och därmed minskas nyttan med revisionen (Carnegie & Napier, 2010; FAR, 2013c).

¹Kreditgivare och investerare.

Revisorns rapportering i revisionsberättelsen har i sin nuvarande form kritiserats för ett bristande informationsinnehåll (Carcello, 2012; Coram et al., 2011; Asare & Wright, 2012). Forskning tyder på att revisionsberättelsen förmedlar ett symboliskt värde snarare än ett kommunikativt värde. Det innebär att revisionsberättelsen beskriver revisorns arbete men den innehåller ett svagt informationsvärde för användarna (Church et al., 2008). Dessa brister försvagar användarnas förtroende för revisorn samtidigt som den orsakar ett förväntningsgap mellan dessa aktörer (Catasús et al., 2013). För att användarna ska kunna utnyttja revisorns uttalanden i revisionsberättelsen som beslutsunderlag har normgivare, bland annat International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), framtagit internationella revisions- och kvalitetssäkringsstandarder (Catasús et al., 2013). Dessa revisionsstandarder benämns som International Standards on Auditing (ISA) och ska tolkas samt tillämpas av revisorn i syfte att förbättra revisionsprocessen (FAR, 2013b).

IAASB har länge strävat efter att öka det kommunikativa värdet i revisorns rapportering. Att ta itu med revisionens förväntningsgap är en av många förtroendefrågor som diskuteras för att i framtiden kunna återupprätta förtroendet för revisionsbranschen (FAR, 2013c).

1.2 Problemdiskussion

Redan under 1970-talet ifrågasattes den dåvarande revisionsberättelsens utformning av amerikanska normgivare. De genomförde en undersökning och drog slutsatsen att det fanns ett förväntningsgap mellan användarna av den finansiella rapporten och revisorn. Den kritik de kom fram till rörde bland annat revisionsberättelsens bristande informationsinnehåll och standardiserade språk som bidrog till skillnader mellan revisorernas och användarnas uppfattningar om revisionens utfall. Användarnas uppfattningar om revisorns roll och ansvar har tillsammans utmynnat i orimliga förväntningar på vad som bör åstadkommas av revisorn (Asare & Wright, 2012; Church et al., 2008). Revisionens förväntningsgap är ett fenomen som studerats över tid och nationella gränser men trots utveckling av lagstiftning fortfarande är bestående (Asare & Wright, 2012; Chong & Pflugrath, 2008; Church et al., 2008; Far, 2013c ; Gold et al., 2012; Gray et al., 2011; Porter, 1993).

Forskare har länge undersökt vilka faktorer som påverkar användarnas grad av förväntningar på revisorn. Många studier visar på att användarens ekonomiska erfarenhet är en avgörande faktor. Det har visat sig att ju mindre ekonomisk erfarenhet en användare har desto högre förväntningar har de på revisorn (Gold et al. 2012; Manson & Zaman, 2001; Monroe & Woddliff, 1993; Porter, 1993). Den senaste förändringen av revisionsberättelsen

genomfördes därför av IAASB år 2006 då ISA 700² reviderades i syfte att tillföra mer detaljerad och förklarande information om företagsledningen och revisorns roll och ansvar. Detta för att öka användarnas bristande förståelse och matcha deras förväntningar mot det som avses vara rimligt (Gold et al., 2012). Gold et al. (2012) genomförde en empirisk studie där forskarna undersökte vilken effekt revideringen av ISA 700 gett på förväntningsgapet. I studien testar Gold et al. (2012) hur effektivt ytterligare förklaringar i revisionsberättelsen är i förhållande till användarnas förväntningar. Forskarna konkluderade att förväntningsgapet kvarstod trots dessa förändringar och att denna strategi inte var en framgångsrik metod för att minska förväntningsgapet vilket även bekräftades av Asare och Wright (2012) samt Chong och Pflugrath (2008) som genomförde liknande studier.

Forskare hävdar att revisionsberättelsen innehåller generella uttalanden om revisorns roll och begränsningar. Användarna behöver mer specifik information om hur revisorn utför sitt granskningsuppdrag för att erhålla ett informationsvärde av revisionen (Asare & Wright, 2012; Humphrey et al., 2009; Vanstraelen et al., 2012). För mycket fokus har kretsat kring att informera användarna om vad som avses med revisorns roll och ansvar vilket har visat sig vara en ineffektiv metod. Forskare menar att fokus istället bör läggas på att informera användarna om de väsentliga delarna av revisionen för att öka transparensen och värdet av revisionsberättelsens budskap (Humphrey et al., 2009). Det finns dock forskare som menar att en utökad revisionsberättelse skulle ha vissa nackdelar. De hävdar att för mycket information kan leda till att revisionsberättelsen blir alldeles för omfattande och därför inte användbar för användarna (Chen et al., 2013; Chong & Pflugrath, 2008; Church et al., 2008).

IAASB har nu återigen, utifrån forskning och kontinuerlig kommunikation med användare runt om i världen påbörjat en självregleringslösning (Catasús et al., 2013). De har kommit fram till att revisionsberättelsen bör bli mer utvidgad och mindre standardiserad för att den ska tillföra mer värde utifrån användarnas perspektiv (Lennartsson, 2013). I juli år 2013 offentliggjorde de ett förslag på en ny revisionsstandard som har utvecklats i syfte att åtgärda de problem som länge identifierats i samband med revisorns rapportering. Den nya standarden, ISA 701³, ska öka informationen i revisionsberättelsen med ett nytt avsnitt kallat *Key audit matters* (Catasús et al., 2013). Revisorn ska lämna kommentarer om de

² Forming an opinion and reporting on financial statements.

³ Communicating key audit matters in the independent auditor's report.

förhållanden som har varit av störst betydelse för hans eller hennes slutsatser i ett eget avsnitt. Delar av det dokument som revisorn lämnar till företagsledningen angående revisionen, så kallade *management letters* samt ett uttalande om företagets fortlevnad ska kommenteras i revisionsberättelsen (IAASB, 2013). IAASB räknar med att förändringarna av revisionsberättelsen kommer ha en positiv inverkan på den finansiella rapportens kvalitet och användarnas förväntningar som i sin tur kan öka förtroendet för revisionen (FEE, 2014).

Ur ett svenskt perspektiv har FAR (2013d) gett positiv respons angående den nya revisionsstandarden men har även lämnat synpunkter om ett antal begränsningar som kan förekomma när ISA 701 anpassas till svenska förhållanden. Bland annat har lagstiftning inom revision visat sig komma i konflikt med vissa delar av ISA 701. Lagstiftning i form av tystnadsplikt begränsar revisorernas uttalande i den finansiella rapporten och då ISA 701 innebär ökad rapportering kan detta skapa avvägningsproblem (FAR, 2013d). Det finns här utrymme att undersöka utifrån tidigare forskning och revisorernas tolkningar hur de nya förändringarna kommer att påverka revisorns sätt att uttala sig i revisionsberättelsen.

1.3 Problemformulering

Utifrån ovanstående diskussion formuleras följande fråga:

- Vilken effekt tolkar revisorer att en utökad revisionsberättelse enligt ISA 701 kan ha på revisionens förväntningsgap?

1.4 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka revisorernas tolkningar angående den kommande revisionsstandarden ISA 701 samt vilken effekt de nya upplysningarna i revisionsberättelsen kan ge på revisionens förväntningsgap.

1.5 Avgränsning

Vi har valt att begränsa oss till revisorernas tolkningar kring hur ISA 701 kommer att påverka förväntningsgapet då denna standard ännu inte har implementerats i praktiken. För att undersöka om förväntningsgapet har påverkats ur användarnas perspektiv krävs det att en revisionsberättelse redan har utfärdats utifrån ISA 701. Detta för att vi skulle kunna få en förståelse om användarna upplever att deras förväntningar har tillgodosetts i den modifierade revisionsberättelsen. Eftersom detta inte är möjligt i vårt fall kommer vi därför att använda oss av revisorernas uppfattningar. I nuläget är det mest väsentligt för oss att se det ur revisorns

perspektiv eftersom det endast är dem som kan förutsäga hur de kommer använda sig av den nya standarden.

2 Teoretisk referensram

Kapitlet behandlar förtroende som en bakgrundsvariabel som kommer utgöra grunden till vårt problem. Vidare kommer vi att redogöra för revisorns roll som följer av en förklaring till revisionsberättelsen. Det centrala problemområdet angående revisionens förväntningsgap kommer sedan diskuteras med hjälp av tidigare forskning.

2.1 Förtroende för revision

Alla relationer bygger till viss del på förtroende. En relation kan inte utvecklas utan att förtroendet upprätthålls. Samspelet mellan förtroende och redovisning är en viktig faktor för att ett företags redovisning ska fungera korrekt (Baldvinsdottir et al., 2010). Tomkins (2001) definierar förtroende på följande sätt "The adoption of a belief by one party in a relationship that the other party will not act against his or her interests, where this belief is held without undue doubt or suspicion and in the absence of detailed information about the actions of that other party".

Lee (1995) beskriver revisionen som "förtroendets väktare". Det som revisorerna förväntas åstadkomma med sitt granskningsuppdrag är att tillföra förtroende för den finansiella rapporten. Forskaren skriver vidare att revisionsbranschen ofta kallas för förtroendets väktare för att de lyckats övertyga såväl allmänhet som ägare att revisionen utförs i samhällets intresse och skapar förtroende för företaget (Lee, 1995). I Sverige utgörs revisionsbranschen av tre ledord: kompetens, oberoende och tystnadsplikt. Dessa utgör tillsammans en förklaring av förtroendebegreppet. Kompetens är en förutsättning för revisorernas rykte då deras kunskap baseras på hög utbildning och en lång yrkeserfarenhet. Revisorernas oberoende innebär att revisorn inte får ha någon form av intressen eller relationer med de företag de reviderar och de ska därmed vara objektiva i deras granskning. Slutligen är tystnadsplikten grunden för att revisorn inte kan skada företaget vilket skapar förtroendet för revisionen. För att en revisor ska kunna upprätthålla användarnas förtroende för revision är det då viktigt att han eller hon har en förståelse för vad användarna förväntar sig av deras arbete och försöker att tillgodose användarnas förväntningar och förtroende inom ramen för en revisors uppgift och de regleringar som finns (Öhman, 2007).

Revisionens trovärdighet har ofta ifrågasatts och de har kritiserats offentligt för att de inte fyller sin funktion (Zabiholla, 2004; Öhman, 2007). Det är omöjligt för en revisor att reducera

all framtida risk och osäkerhet. En revisor har stor kunskap om sitt arbete men kan inte garantera en felfri granskning. Begreppet förtroende innefattar en viss risk då användarna förlitar sig på att revisorn ska informera dem om det råder osäkerhet i redovisningen. Användarna förväntar sig alltså att revisorn inte ska missa något i sin granskning trots att den risken finns (Tomkins, 2001). En viktig aspekt av ett förlorat förtroende i samband med företagsskandaler är den upplevda bristen av information om företagets redovisning samt förståelsen för revisorns roll (Rockness & Rockness, 2005). Tomkins (2001) menar att en bristande information omsluter användarna av osäkerhet och otrygghet i sin investering i företaget. En bristande kommunikation mellan en revisor och användarna leder till att tillförlitligheten på informationen ifrågasätts. Användarna behöver få en bekräftelse på att deras förväntningar tillgodoses (Tomkins, 2001).

Till följd av att revisionsfunktionens trovärdighet har ifrågasatts av allmänheten har en fråga uppkommit angående vilka garantier användarna kan förvänta sig av revisorn. Det har blivit en stor utmaning för normgivare att ta itu med de problem som förekommer i samband med förtroende och revision. Normgivare som IAASB betonar att de agerar i syfte att tjäna det allmänna intresset och minska den problematik som idag är rådande. Det bristande förtroendet tyder på att det råder ett förväntningsgap mellan användarna och revisorerna. Det finns ett problem mellan vad användarna förväntar sig av revisorn och vad revisorn själv förväntar sig åstadkomma (Zabihollah, 2004).

2.2 Revisorns roll

Revisionsbranschen är en mycket reglerad bransch och styrs av bland annat aktiebolagslagen, revisorslagen och årsredovisningslagen. De måste även förhålla sig till internationella revisionsstandarder när de genomför sin granskning. På bolagsstämman utser ägarna en revisor som med en professionell och kritisk inställning ska granska företagets finansiella rapport och bokföring. Även styrelsen och den verkställande direktörens förvaltning ska revideras. Revisorn ska planera, granska, bedöma och uttala sig om företagets finansiella ställning i revisionsberättelsen. Det är viktigt att en revisor inte låter sig påverkas av styrelsen eller företagsledningen i sitt granskningsuppdrag (Öhman, 2007). Genom den externa granskningen tillförs trovärdighet för den finansiella rapporten då den kvalitetssäkras av revisorn. Revisionsuppdraget innefattar inte granskning av alla poster i företaget utan utgår ifrån principen väsentlighet och risk. Det innebär att revisorn inte kan garantera att redovisningen är helt felfri (FAR, 2013c). Granskningsåtgärderna utförs enligt god

revisionssed och ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat (FAR, 2013c). God revisionssed klargör hur revisionen ska utföras i enlighet med god sedvänja bland revisorer. Revisorer ska följa de normer som finns för att utfärda sin revision (Mjølnevik, 2010). Kommunikationen mellan en revisor och användarna begränsas av tystnadsplikten som framgår av aktiebolagslagen. Revisorn får inte lämna upplysningar som kan skada företaget till utomstående parter⁴ enligt aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Ett oaktsamt beteende i dessa avseenden kan leda till att revisorn blir skadeståndsskyldig. Revisorn har dock skyldighet att rapportera om de är fråga om att företaget utför brottslighet. Tystnadsplikten är en förutsättning för att upprätthålla förtroende för revisionen, samtidigt som användarna efterfrågar att revisorn ska kommunicera mer öppet i revisionsberättelsen (FAR, 2013c). Det blir en utmaning för normgivare att utveckla en standard som ökar kommunikationen och som samtidigt håller sig inom ramen för tystnadsplikten (Catasús et al., 2013).

2.3 Revisionens förväntningsgap

Tidigare forskning angående revisionsberättelsens funktion har påvisat att det finns ett gap mellan revisorn och användarna. Detta benämns som förväntningsgapet och definieras av Monroe och Woodliff (1994) som "The audit expectation gap as the difference in beliefs between auditors and the public about the duties and responsibilities assumed by auditors and the messages conveyed by audit reports". Det innebär att användarna och revisorns förväntningar och uppfattningar om vad en revision går ut på inte stämmer överens. Användarna har högre förväntningar på revisorns rapportering än vad revisorer anser är skäligt att rapportera enligt de regleringar som professionen har att förhålla sig till (Asare & Wright 2012; Chen et al., 2013; Church et al., 2008; FAR, 2006; Koh & Woo, 1988; Öhman, 2007).

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) som utger rekommendationer i Sverige inom revision- och rådgivningsbranschen (FAR, 2013c) har skapat en modell över revisionens förväntningsgap (FAR, 2006). Bilden illustrerar att revisorns roll delvis bör anpassas efter användarnas förväntningar samtidigt som fler upplysningar bör klargöra vad revisorns roll innebär för att kunna sluta förväntningsgapet.

⁴ Enskilda aktieägare eller styrelseledamöter.

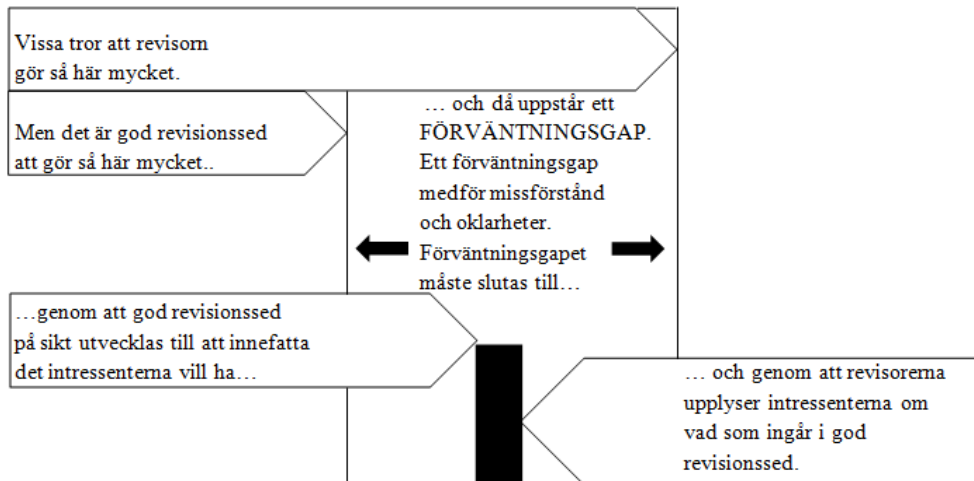


Bild 1. Modell över revisionens förväntningsgap. (FAR, 2006).

2.3.1 Problematik

Orsaken till revisionens förväntningsgap har visat sig bland annat bero på att användarna felaktigt associerar revisionen med ett fullständigt godkännande av att företaget är fri från bedrägerier och felaktigheter. En av många studier har påvisat att användarnas förväntningar på revisorn i vissa fall varit orimliga då de antar att det är revisorn som har hela ansvaret för att den finansiella rapporten är fullständig fast det egentligen är företagsledningen som har det främsta ansvaret för rapportens trovärdighet (Gold et al., 2012).

Ett problem som dock kan uppstå vid revisorns rapportering är att mycket av den information revisorn samlar in under granskningen endast kommer företagsledningen till handa. Revisorn avstår från att rapportera identifierade felaktigheter i revisionsberättelsen och det leder till att användarna får del av denna information först då företaget går dåligt (Zabihollah, 2004). Särskilt svenska revisorer är benägna att lösa de felaktigheter och risker som upptäcks under granskningen med företagsledningen under revisionens gång (Catasús et al., 2013). Revisorerna vill alltså undvika utgivningen av orena⁵ revisionsberättelser då de vill skydda företaget från dåligt rykte. Det innebär att majoriteten av revisionsberättelserna är rena⁶, därav ser många rapporter identiska ut (Öhman, 2007) och det kan leda till att användarna erhåller en låg grad av transparens gällande revisorernas arbete (Catasús et al., 2013).

⁵ Väsentliga fel i den finansiella rapporten har upptäckts och rapporteras i revisionsberättelsen.

⁶ Inga väsentliga fel i den finansiella rapporten har upptäckts och revisionsberättelsen följer av standardutformningen.

Öhman (2005) beskriver uppkomsten av förväntningsgapet genom tre olika områden som användarna förväntar sig att revisorerna ska informera om i revisionsberättelsen. Den första berör graden av säkerhet gällande revisorernas uttalanden om företagets fortlevnad. Det andra området behandlar i vilken utsträckning revisorerna upptäcker förbiseenden och bedrägerier i företagets finansiella rapport och det tredje området är kopplat till revisorernas knapphändiga rapportering (Öhman, 2007).

Företagets fortlevnad

Gray et al. (2011) menar att användarna anser att ett uttalande om företagets fortlevnad i revisionsberättelsen är en viktig faktor för deras investeringsbeslut. Vidare menar forskarna att användarna antar att företagets fortlevnad är försäkrat om revisorn inte anmärkt något i revisionsberättelsen. Användarnas och revisorernas uppfattningar om hur revisorn utför sin analys av företagets fortlevnad skiljer sig åt. Forskarna menar att revisorernas prognos för företagets fortlevnad baseras på ekonomisk data och kan endast avgöra om företagets likviditet förutsätter fortlevnad ett år fram i tiden. Andra aspekter som är avgörande för företagets fortlevnad är en analys av företagsledningen, verksamheten och konkurrenterna som revisorn inte behandlar under sin revision men som användarna förväntar sig att revisorn undersöker. Gray et al. (2011) hävdar därför att det är svårt för revisorerna att uttala sig om företagets fortlevnad då revisionen inte innefattar alla faktorer som kan spela en viktig roll för företagets framtid. Arnold et al. (2001) hävdar att det finns en risk att revisorer medvetet inte uttalar sig om företagets fortlevnad i syfte att skydda företaget. Forskning har visat att revisorer tenderar att förena sig med de företag som anställt dem (Öhman et al., 2006). Trots att en granskning om företagets fortlevnad av det kommande räkenskapsåret ingår i revisorns uppgift påstås det att revisorer är ointresserade av att granska företagets framtidsplaner. Dels för att de upplever denna bedömning som väldigt svår men även för att de inte vill skada företaget (Öhman et al., 2006).

Förbiseenden och bedrägerier

Användarnas och revisorns olika uppfattningar om hur företagets eventuella förbiseenden och bedrägerier ska informeras i revisionsberättelsen är en annan aspekt som har bidragit till förväntningsgapet (Öhman, 2005). Dixon (2006) har efter genomförd undersökning kommit fram till att förväntningsgapet har varit särskilt stort inom detta område då användarna förväntar sig att det är revisorns ansvar att upptäcka och förebygga bedrägerier under revisionen. Geiger et al. (2005) hävdar att det är vanligt att revisorer får kritik för att de inte har upptäckt och varnat för dessa felaktigheter i de fall företag hamnat på obestånd. Vid

utgivning av en ren revisionsberättelse tror användarna att revisorn granskat och därmed inte funnit förbiseenden och bedrägerier (Gray et al., 2011). Revisorer menar däremot att deras granskningsuppdrag innebär att avge en åsikt om den finansiella rapporten ger en rättvisande bild av företaget och anser därmed att de inte kan försäkra användarna från eventuella felaktigheter i verksamheten. Samtidigt menar Öhman (2007) att revisorn bör undersöka förekomsten av förbiseenden och bedrägerier för att kunna ta ställning till huruvida redovisningsinformationen ger en rättvisande bild av företaget.

Knapphändig rapportering

Den nuvarande revisionsberättelsen kritiseras för att den är för standardiserad och innehåller för tekniskt språk. Användarna får ingen information om några åtgärder har gjorts innan den finansiella rapporten blir offentlig (FAR, 2013c). I dagsläget förmedlar den inte tillräckligt för att uppfylla användarnas förväntningar då viss information uteblir (Coram et al., 2011). Den knapphändiga informationen bidrar till det bestående förväntningsgapet (Catasús et al., 2013). Samtidigt menar Öhman (2007) att en ökad information i revisionsberättelsen följer av en ökad risk för stämningar för revisorn. För att revisorn ska kunna uttala sig mer om områden som är av betydelse för användarna måste även skadeståndsansvaret begränsas så att de kan känna sig säkrare med ytterligare uttalanden om företaget (Öhman, 2007).

2.4 Den nuvarande revisionsberättelsen

Forskning tyder på att användarna anser att revisionsberättelsen är väsentlig att beakta vid en utvärdering om företagets finansiella rapport är tillförlitlig (Chen et al., 2013). I Asare och Wrights (2012) studie framkom det att användarna upplevde revisionsberättelsen som en viktig komponent vid bedömningen av företagsbedrägerier. Det visade sig dock att den nuvarande revisionsberättelsen inte kan användas i detta syfte då den innehåller ett minimalt kommunikativt värde. Även i Carcellos (2012) studie som undersökte 73 olika investerares uppfattningar om revisionsberättelsens väsentlighet vid investeringsbeslut framkom samma resultat. Undersökningen visade att 45 procent av investerarna ansåg att den nuvarande revisionsberättelsen inte gav något väsentligt värde, medan 23 procent tyckte det motsatta. Det visade sig även att en stor del av respondenterna inte ens läser revisionsberättelsen då majoriteten av respondenterna uppgav att de enbart skummar igenom den för att se om den avviker mot standardutformningen. Även Gray et al. (2011) påvisade i sin studie att många kreditgivare endast kontrollerade om revisorn hade utfärdat en ren eller oren revisionsberättelse. Då de endast värdesätter revisorns åsikt om den finansiella rapporten ger en rättvisande bild eller inte. Sammantaget har empirisk forskning konkluderat att

revisionsberättelsen saknar ett informationsinnehåll som kan stödja användarna i sina investeringsbeslut (Asare & Wrights, 2012; Carcellos, 2012; Chen et al., 2013). Gray et al. (2011) menar dock att en revisionsberättelse måste finnas med i den finansiella rapporten vare sig den innehar ett värde eller inte. Vidare menar dem att den finansiella rapporten tillsammans med revisionsberättelsen är ett paket som ger värde till användarna och att de enskilt inte skapar samma förtroende för företagets redovisning.

2.4.1 ISA 700 (reviderad)

ISA är revisionsstandarder med grundläggande principer, vägledning samt förklaringar inom revision. Revisorn tolkar och förhåller sig till dessa standarder i sin granskning och rapportering i revisionsberättelsen (FAR, 2013b). IAASB genomförde en revidering av ISA 700 som syftade till att förbättra användarnas förståelse för revisorns roll och ansvar och började tillämpas år 2011 i Sverige (Catasús et al., 2013). Tidigare forskning påvisade att ekonomisk kännedom spelade en avgörande roll vid graden av förväntningar som användarna har på revisorn. Flera studier utfördes mellan användare med olika nivåer av ekonomisk erfarenhet varvid samtliga studier kom fram till samma resultat (Gold et al. 2012; Manson & Zaman, 2001; Monroe & Woddclyff, 1993; Porter, 1993). Användare med ekonomisk erfarenhet hade lägre förväntningar på revisorns roll och ansvar än de som inte hade någon betydande erfarenhet inom revision. Revideringen innebar därför att en tydligare och utvidgad förklaring av revisorns och företagsledningens ansvar inkluderades i revisionsberättelsen. Detta för att bättre anpassa användarnas höga förväntningar och därmed minska förväntningsgapet (Gold et al., 2012).

Den studie som Gold et al. (2012) empiriskt utförde syftade till att undersöka användarnas förväntningar på revisionsberättelsen enligt den reviderade ISA 700. De var de första att genomföra en studie av fenomenet i ett europeiskt land då tidigare forskning baserats på anglosaxiska länder. De undersökte även huruvida förekomsten i jämförelse med avsaknaden av ytterligare förklaringar i revisionsberättelsen gav någon effekt på förväntningsgapet genom att undersöka om användarna lade märke till sådana förklaringar. Studien baserades på 163 revisorer, 105 finansanalytiker och 202 universitetsstudenter i Tyskland. Forskarna konkluderade att förväntningsgapet existerade. Trots den reviderade revisionsstandardens utvidgade förklaringar kvarstod användarnas överskattade förväntningar på revisorns ansvar och tillförlitlighet. Användarna tenderade även att underskatta revisorernas skyldigheter i form av lagar och regler (Gold et al., 2012). Flera andra studier som gjorts angående den reviderade ISA 700 där forskare från bland annat USA och Australien undersökte effekten av

revideringen i revisionsberättelsen påvisade att revisionsberättelsen fortfarande inte gav ett väsentligt informationsinnehåll till användarna. Anledningen till detta berodde delvis på att majoriteten av alla revisionsberättelser var rena och skapade därför svårigheter för användarna att förstå dess innebörd (Asare & Wright, 2012; Carcello, 2012; Coram, 2011). Sammantaget har forskning visat att omformuleringar och tydliggörande beskrivningar om revisorns roll och ansvar i revisionsberättelsen enligt den reviderade ISA 700 inte gav någon betydande effekt på användarnas förväntningar. Forskare hävdar att det kan bero på att användarnas förväntningar styrs av förutfattade meningar angående revisorns roll och ansvar (Gold et al., 2012; Öhman, 2007).

2.5 Att minska revisionens förväntningsgap

Flera studier tyder på att en ökning av revisionsberättelsens innehåll genom ytterligare upplysningar kan leda till att förväntningsgapet minskas. En utökad revisionsberättelse ger en bättre insyn i det specifika företagens redovisning (Asare & Wright, 2012; Humphrey et al., 2009; Manson & Zaman, 2001; Vanstraelen et al., 2012). Humphrey et al. (2009) menar att den nuvarande revisionsberättelsen fokuserar på att förklara revisorns roll och begränsningar men saknar information om det väsentliga i revisionen som kan vara användarna till fördel. Fisher (1990) och Tuttle et al. (2002) har efter genomförda studier kommit fram till att mer information om väsentliga avslöjanden i revisionsberättelsen upplevs fördelaktigt för användarna. Dock skulle en utökad revisionsberättelse leda till att en revisor får mer att stå till svars för (Öhman, 2005). Ett annat problem hänförligt till ett ökat informationsinnehåll i revisionsberättelsen är att det kan bidra till en för lång rapport som förblir standardiserad. En ökad informationsgivning utan tydliga begränsningar kan leda till att användarna får mer information än de kan hantera och det kan minska relevansen för användarna (Chen et al., 2013; Curch et al., 2008). Forskning tyder även på att användare som erhåller för mycket information tenderar att ignorera den (Chen et al., 2013).

2.5.1 ISA 701

Normgivare har påbörjat en utveckling mot en internationell harmonisering av redovisnings- och revisionsstandarder. Dessa standarder har utvecklats för att vägleda revisorn i sitt granskningsuppdrag genom riktlinjer för vilka beslut som bör tas och vad som ska kommuniceras i revisionsberättelsen. Meningen med detta är att öka jämförbarheten mellan företagens redovisning både nationellt och internationellt (Sormunen et al., 2013). IAASB vill skapa en förståelse för de finansiella rapporterna som har utstått mycket kritik för sin ottydlighet. IAASB har aktivt engagerat sig för en självregleringslösning i syfte att framställa

en ny revisionsstandard som bättre möter användarnas krav och förväntningar. Förslaget om ISA 701 har utvecklats och förbättrats genom ett samspel mellan politiska beslutsfattare, revisorer och användare runt om i världen. De vill skapa en enhetlig förståelse för revisionsberättelsens budskap och minska de oklarheter gällande användarnas förväntningar av revisionen (FEE, 2014). Ytterligare förklaringar och förtydliganden angående revisorns roll i revisionsberättelsen har varit en populär strategi för att ta itu med förväntningsgapet bland normgivare under åren. Eftersom denna strategi visat sig vara ineffektiv ska den nya revisionsberättelsen öka informationsinnehållet så att den befintliga texten som idag är standardiserad blir mer individualiserad (Lennartsson, 2013). Den nya revisionsberättelsen ska enligt IAASB utgöra mer väsentlig information angående den genomförda granskningen till användarna genom ett nytt avsnitt i revisionsberättelsen, kallat *Key audit matters* (FAR, 2013a). Dessa förändringar är framtagna främst åt börsnoterade företag och är frivilligt att tillämpas av mindre företag (IAASB, 2013).

De nya förändringarna innebär att revisorn i revisionsberättelsen ska klargöra vad han eller hon lagt störst vikt på vid sin granskning. Användarna kan då lättare förstå revisorns bedömning om ett tydligare uttalande finns. Uttalande om *Key audit matters* kan även ge användarna en bättre insyn i det specifika företaget (IAASB, 2013). IAASB (2013) definierar *Key audit matters* som "Those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. *Key audit matters* are selected from matters communicated with those charged with governance" (IAASB, 2013). Det som revisorn ska uppmärksamma vid denna granskning är områden som revisorn har identifierat som väsentliga risker. Även områden där revisorn har träffat på betydande svårigheter under sin granskning och planering, det kan exempelvis vara svårigheter med att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (IAASB, 2013). Definitionen av *Key audit matters* innebär även att delar av de så kallade *management letters* ska kommuniceras i revisionsberättelsen. Dessa är synpunkter om företags brister och möjliga förbättringar som revisorn lämnar till företagsledningen som nu användarna också ska få ta del av enligt den nya standarden. Informationen som lämnas i *management letters* anses utgöras av en väsentlig information för användarna då deras förväntningar är höga gällande revisorns rapportering (Catasús et al., 2013). Gray et al. (2011) genomförde djupintervjuer med olika användare och revisorer och fann att majoriteten av dessa var positiva till att revisionsberättelsen skulle innehålla delar av *management letters*. Revisorerna och företagsledningen påtalade under intervjun att delar av dessa synpunkter redan lämnas till

vissa användare vid begäran och såg därför inte utlämnandet av denna information som något negativt. Däremot uppmanades att vissa delar av *management letters* innefattades av känslig information som kunde skada företaget och därav modifierades dessa genom förhandlingar med företagsledningen om vad som skulle offentliggöras. Vidare framgick det i studien att användarna ansåg att denna information skulle vara värdefull även om dessa hade justerats innan offentliggörandet (Gray et al., 2011).

En annan viktig förändring som kommer att införas i den nya revisionsberättelsen är en rapportering gällande företagens fortlevnad i revisionsberättelsen. Det innebär att ett uttalande om företagens fortlevnad ska presenteras under en egen rubrik i revisionsberättelsen (IAASB, 2013). Revisorn är skyldig att i sin granskning lämna upplysningar vare sig det finns eller inte finns osäkerhet för verksamhetens fortlevnad. Blay et al. (2011) hävdar att revisorernas uttalanden om risker och felaktigheter av den finansiella rapporten har en direkt koppling till användarnas förtroende på revisionsyrket. IAASB anser att dessa förändringar av revisorns rapportering ska öka värdet av de uttalanden som sker i revisionsberättelsen och därmed upprätthålla intresset för revisionsbranschen (FEE, 2014).

2.5.2 ISA 701 ur ett svenskt perspektiv

FAR (2013d) har lämnat synpunkter på delar av den nya revisionsstandarderna som kan skapa begränsningar för revisorerna. FAR (2013d) instämmer med IAASB gällande en mer informativ revisionsberättelse och är därmed positiva till den kommande förändringen. De argumenterar dock för ett antal problem som kan tillkomma med den nya standarden varvid den första är att *Key audit matters* innehåller för mycket information som bör begränsas. De anser att delar av *management letters* i revisionsberättelsen kan vara fördelaktigt för användarna men hävdar att den information som lämnas till företagsledningen kan vara mycket känsligt att offentliggöras. FAR (2013d) påpekar betydelsen av att revisorn inte ska uttrycka en åsikt om de områden revisorn klassar som *Key audit matters*, utan att endast ge en beskrivning av de eventuella problem som revisorn funnit under granskningen utan att avslöja huruvida företaget åtgärdade problemet. Däremot har FAR (2013d) även uttryckt oro över att ge en beskrivning av problemet också kan klassas som känsligt och kan följaktligen innebära att revisorn känner sig osäker att uttala sig om dessa områden i revisionsberättelsen. Vidare anser FAR (2013d) att uttalanden om företagens fortlevnad enligt ISA 701 skapar svårigheter gällande revisorernas avvägningar och tror inte att detta är en lämplig lösning. Sammantaget betonar FAR (2013d) att lagstiftningen inom revision kan hamna i konflikt med ISA 701. Det

handlar om att revisorerna inte får skada företaget genom att offentliggöra känslig information samtidigt som de enligt ISA 701 ska uttala sig om de områden som revisorn lagt störst vikt vid (FAR, 2013d).

2.6 Sammanfattning av den teoretiska referensramen

Revisionsberättelsens utformning har under lång tid kritiserats av forskare och utvecklats av normgivare men trots detta har kritiken mot rapporteringen bestått. Tydligare beskrivningar har genom åren ännu inte förmått överbygga det så kallade förväntningsgapet som finns mellan användarna av den finansiella rapporten och revisorn. Forskning visar på att användarna ännu tenderar att förknippa revisorernas uttalanden med att den finansiella rapporten är felfri, vilket i sin tur skapar höga och i vissa fall orimliga förväntningar (Gray et al., 2011). Revisionsbranschen är en mycket reglerad bransch och revisorn utgår ifrån principen väsentlighet och risk när de utför sin granskning. Revisorn granskar företagets mest väsentliga poster och kan endast uttala sig med en rimlig säkerhet utefter sin professionella bedömning (FAR, 2013c). Vidare måste revisorn förhålla sig till tystnadsplikten som är en förutsättning för att upprätthålla förtroendet för revisionen. Utmaningen blir att normgivare utvecklar en standard som tar hänsyn till en ökad kommunikation i revisionsberättelsen samtidigt som den håller sig inom regelverkens riktlinjer (Catasús et al., 2013).

Den nya revisionsstandarden som IAASB har framtagit syftar till att öka kommunikationen i revisionsberättelsen för att bättre tillgodose användarnas förväntningar. Ett nytt avsnitt kallat *Key audit matters* kommer att tilläggas i revisionsberättelsen där revisorn ska redogöra för det mest väsentliga han eller hon funnit under sin granskning (IAASB, 2013). Även de dokument som revisorn lämnar till företagsledningen, så kallade *management letters*, ska nu komma användarna till handa. Revisorn ska också lämna uttalanden om företagets fortlevnad oavsett om det finns en indikation eller inte. Flera forskare har antytt att användarna behöver mer information om det specifika företagets revidering för att uppleva ett informationsvärde (Asare & Wright, 2012; Humphrey et al., 2009; Manson & Zaman, 2001; Vanstraelen et al., 2012). Däremot är kritik mot en utökad revisionsberättelse att en för lång text kan försvåra användarnas förmåga att utse den mest väsentliga informationen (Chen et al., 2013; Church et al., 2008). Även FAR (2013d) har argumenterat för en del problem som kan uppstå vid tillämpningen av ISA 701. De påpekar bland annat att mycket av de upplysningar som ska inkluderas i den nya revisionsberättelsen kan innefatta känslig information som kan strida mot

regelverkens riktlinjer. Trots dessa begränsningar är FAR (2013d) positiva till den kommande revisionsstandarden då de instämmer med att transparensen i revisionsberättelsen bör öka.

3 Metod

Kapitlet inleds med ett metodval till undersökningen. Vidare beskrivs på vilket sätt datainsamlingen och val av respondenter har gått till samt rapportens trovärdighet.

3.1 Metodval

Undersökningen bygger på revisorernas tolkningar angående hur en utökad revisionsberättelse utfärdad enligt ISA 701 kan ge för effekt på förväntningsgapet. Studien har baserats på revisorernas professionella tolkningar angående undersökningsfrågan och därför är en kvalitativ metod passande. Dahmström (2011) menar att den kvalitativa metoden innebär att forskaren studerar den enskilda individens uppfattningar på djupet. Denna metod var lämplig då den nya revisionsstandarden i framtiden kommer att tillämpas av revisorer i samband med deras rapportering. Syftet med denna studie har inte varit att dra generaliserbara slutsatser utan snarare bilda en förståelse utifrån få respondenter och skapa kvalitet. Då studien har riktat fokus på hur ISA 701 kommer att förändra kommunikationen i revisionsberättelsen samt vilken effekt detta kan ha på förväntningsgapet har djupet av varje respondents motivering varit av betydelse för att genomföra denna undersökning. Enligt Bryman och Bell (2005) handlar en kvalitativ studie om att finna ett djup inom en kontext vilket följaktligen innebär att det inte går att generalisera resultatet. Istället menar Bryman och Bell (2005) att den kvalitativa forskningen ska generaliseras till teori, vilket denna studie har utgått ifrån då det empiriska materialet har ställts mot den tidigare forskningen som presenterades i den teoretiska referensarmen.

3.2 Tolkningssinriktad ansats

Ett tolkningssinriktat perspektiv innebär att forskaren lägger tyngdpunkt på att skapa en förståelse av problemet och ser fenomenet utifrån den individuella individens perspektiv (Bryman & Bell, 2005). Detta grundas på det hermeneutiska synsättet som Patel och Davidson (1994) beskriver som tolkningslära. Detta synsätt utgår från att en forskare kan tolka och skapa sig en förståelse av individers avsikter som uttrycks i tal och handling (Patel & Davidson, 1994). Genom att skapa en uppfattning om hur revisorerna tolkar sin situation angående en förändring i deras externa rapportering har därför studiens utgångspunkt varit en tolkningssinriktad ansats. Bryman och Bell (2013) menar att forskaren kan få en bild av fenomenet genom att skapa sig en förståelse för hur en inblandad part upplever sin sociala kontext. Det faktum att ISA 701 inte har färdigställts och tillämpats i praktiken gör att revisorernas tolkningar av den nya revisionsstandarden har varit förutsättningen för att studien

ska kunna genomföras. En revisionsstandard är grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt som har konstruerats av normgivare för att stödja en revisor i hans eller hennes externa rapportering. Revisorn ska då tolka och tillämpa denna text som framgår av revisionsstandarderna och utifrån rådande regelverk, erfarenheter samt utbildning utfärda revisionsberättelsen (FAR, 2013b). Därför blir en tolkningsbaserad ansats en lämplig utgångspunkt för studiens analys då en revisor i sitt dagliga arbete tolkar revisionsstandarder och enskilt avgör vilka åtgärder som krävs beroende på omständigheterna i fallet. Slutsatsen har byggts på antaganden som har baserats på teorier och tidigare studier som sedan har kompletterats med revisorernas tolkningar utifrån en kvalitativ metod.

3.3 Datainsamling

Det empiriska materialet har samlats in genom intervjuer med auktoriserade revisorer. Revisionsbyråerna kontaktades via telefon varvid intervjuerna bokades in. Nio auktoriserade revisorer runt om i landet intervjuades från både stora och små revisionsbyråer. Endast en revisor valdes från varje byrå för att få en större spridning av respondenternas svar. Anledningen till att inte fler revisorer från samma revisionsbyrå valdes var för att inte få ett ensidigt svar då varje byrå har tillgång till samma information och policy. Från de stora revisionsbyråerna intervjuades fem respondenter från PwC, Ernst & Young, Deloitte, KPMG och Grant Thornton. Från de mindre revisionsbyråerna intervjuades fyra respondenter från Haga Revision, SA Revision, GA Revision och Företagsrevision. Med hänsyn till studiens syfte och problemformulering var nio stycken respondenter tillräckligt för att få en djup förståelse av respondenternas tankar och tolkningar om fenomenet.

Revisorerna från de större revisionsbyråerna var i högre utsträckning insatta i de förändringar IAASB tagit fram, eftersom de kommer bli mer påverkade av förändringarna än de mindre byråerna. Detta beror på att de större revisionsbyråerna som främst reviderar börsnoterade företag måste tillämpa ISA 701 när de utfärdar revisionsberättelsen. De mindre revisionsbyråerna som i högre utsträckning reviderar små företag har dock möjligheten att välja om de vill tillämpa denna revisionsstandard. Revisionsbyråns storlek har dock inte varit av betydelse för denna studie då revisorernas professionella åsikter angående den externa rapporteringen styrs av gemensamma lagar och regler. Studien avgränsades därför inte beroende på storlek utan undersökte både stora och små revisionsbyråer för att få ett varierat synsätt av revisorernas tolkningar angående ISA 701.

Innan intervjuerna ägde rum utformades en lista över de specifika områden som studien avsåg att undersöka. Dessa områden begränsades inte efter detaljstyrda frågor utan utformades efter teman för att få ett tydligt fokus inom det fenomen studien behandlar. Datainsamlingen skedde via semistrukturerade intervjuer då Bryman och Bell (2005) menar att forskaren bör använda sig av en intervjuguide med ett antal teman som studien utgår ifrån. Vidare menar Bryman och Bell (2005) att intervjuguiden är en minneslista över de områden som ska behandlas för att kunna dra en slutsats. Intervjuguiden skickades inte till respondenterna innan intervjun ägde rum, istället skickades en kort bakgrund till studien samt ett utkast av ISA 701. På så vis kunde revisorerna förbereda sig för vad förändringarna skulle innebära, vilket underlättade förståelsen för de frågor som ställdes under intervjun.

Frågorna framställdes på ett sätt så att det skulle finnas utrymme för eventuella följdfrågor och var så pass flexibla att intervjun inte nödvändigtvis följde ordningsföljden i intervjuguiden. Även Bryman och Bell (2005) betonar att frågorna inte ska vara så specifika att de begränsar forskarna till alternativa tankar som kan uppkomma under intervjuens gång. Att kunna ställa följdfrågor var viktigt då en djupare förståelse kring respondenternas uppfattning erhöles. Även de nya funderingarna som bildades under intervjuens gång kunde följas upp. Den semistrukturerade intervjun har varit till fördel då intervjuerna inte blev stela utan fördes som naturliga samtal. Revisorerna kunde även kombinera sina professionella kunskaper med sina personliga åsikter som resulterade i ett djupare svar.

Vid de omständigheter då respondenterna inte har haft möjlighet att genomföra en personlig intervju har istället telefonbaserade intervjuer utförts. Av de nio intervjuerna utfördes fem via personliga möten och resterande fyra skedde via telefon. Dessa två typer av datainsamling har varit fördelsaktigt då svårare frågor direkt kunde förklaras till respondenten och därmed har viktig information inte gått förlorad. Även Dahmström (2011) betonar att svårare frågor kan ställas till respondenten vid en verbal intervju.

Det finns både fördelar och nackdelar med personliga- och telefonbaserade intervjuer. De personliga intervjuerna ägde rum på revisorernas kontor vilket skapade en mer naturlig miljö för respondenterna att befinna sig i vilket Bryman och Bell (2005) betonar är en viktig faktor för att respondenten ska uppleva intervjun som avslappnad och trygg. En nackdel var att telefonintervjuerna blev något stelare och kortare än en personlig intervju. Även Dahmström (2011) menar att telefonintervjuer vanligtvis blir kortare. Denna skillnad kan bero på att det under den personliga intervjun fördes ett naturligt inledande samtal innan själva intervjun

påbörjades, medan telefonintervjun snabbt övergick till intervjufrågorna. Bortsett från detta upplevdes inga skillnader mellan dessa olika intervjuformer. Bryman och Bell (2005) betonar att fördelen med telefonintervjuer är att respondenten inte kan utforma sitt svar beroende på eventuell påverkan av intervjuarens personliga egenskaper som kan ske vid personliga intervjuer. Båda dessa intervjuformer har bidragit till väsentlig information som empirin har baserats på.

3.4 Etiska aspekter

Samtliga respondenter blev informerade angående studiens syfte i god tid innan intervjun ägde rum. Alla intervjuer spelades in efter ett godkännande av samtliga respondenter. För att de skulle känna sig mer bekväma och mindre reserverade erbjöds därför alla respondenter innan intervjun startade anonymitet. Respondenterna godkände däremot att revisionsbyråns namn fick framgå i studien men att deras namn skulle utebli. Bryman och Bell (2005) skriver att respondenten på detta sätt kan känna sig försäkrade att deras anonymitet är skyddad. En kopia av det färdiga arbetet erbjöds till respondenterna för att de skulle få ta del av hur deras bidrag i studien har framställts.

3.5 Dataanalys

Efter genomförda intervjuer transkriberades inspelningarna för att lättare kunna analysera och jämföra de olika respondenternas svar. Det minskade risken för att detaljer gick förlorade då det inspelade materialet transkriberades ord för ord vilket även möjliggjorde korrekta citat. Även Bryman och Bell (2005) beskriver att fördelarna med en transkribering är att det inspelade materialet kan återlyssnas och att det ger en mer säkrare och rättvisande bild av vad respondenten har sagt under intervjun. Den semistrukturerade intervjun bidrog till följdfrågor och alternativa idéer från respondenterna vilket sammantaget resulterade i att strukturen i samtliga intervjuer skiljde sig åt. Genom att intervjuguiden hade utformats utifrån fyra specifika teman blev sammanställningen av det transkriberade materialet enkelt. Dessa var förtroende, förväntningsgap, revisionsberättelse och ISA 701. Det empiriska materialet sammanställdes under dessa teman och analyserades.

3.6 Trovärdighet och tillförlitlighet

En kvalitativ studies trovärdighet ökar beroende på hur många respondenter som ingår i undersökningen, ju fler desto högre trovärdighet. Då undersökningen har fokuserats på att få en djupare inblick av varje respondent, har de nio intervjuer varit en bra utgångspunkt för att kunna besvara studiens problemformulering. Genom att intervjua både stora och små

revisionsbyråer har ett större perspektiv inom fenomenet bildats. Då revisionsyrket kräver en hög utbildning och praktisk erfarenhet har jämförbarheten mellan de intervjuade revisorerna gett liknande svar då de erhållna svaren hållit sig inom ramen för deras professionella åsikter. Även det faktum att svaren från samtliga respondenter inte skiljde sig åt i någon större utsträckning bekräftar att nio respondenter var en tillräcklig mängd att basera studien på. Samtliga respondenter delade en gemensam förståelse av ISA 701, vilket resulterade i väsentliga svar utifrån studiens problemformulering och syfte.

En faktor som ökar studiens tillförlitlighet är att respondenternas svar spelades in under intervjun. Detta kan minska vanliga missuppfattningar och tolkningsfel vid analysering av materialet. Fördelen är att viktiga detaljer av intervjun inte går förlorad samtidigt som fokus kan läggas på att endast ställa frågor än att föra långa anteckningar om respondenternas svar (Holme & Solvang, 1997). Detta var mycket praktiskt då fokus kunde läggas på att ställa frågorna samt eventuella följdfrågor. En nackdel menar Holme och Solvang (1997) med inspelade intervjuer är att respondenterna kan känna sig reserverade. Detta kan leda till att forskaren går miste om en del av informationen. Men eftersom respondenterna informerades om att deras anonymitet var säkrad kunde de även uttala sig med mindre reservation.

En aspekt som kan ha påverkat studiens trovärdighet negativt kan vara det faktum att ISA 701 ännu inte har omsatts i praktiken. Vilket har resulterat i att respondenterna gett sina tolkningar och tankar angående hur den nya revisionsstandarden kommer att tillämpas i framtiden. Om studien istället hade genomförts under en tid då standarden var implementerad skulle även respondenterna kunnat ge mer verklighetsbaserade svar av sina praktiska erfarenheter. Men eftersom tillämpningen av revisionsstandarden ISA även i praktiken sker utifrån revisorernas professionella tolkningar och bedömningar så har denna studie varit möjlig att genomföra. Då revision innefattar en hög utbildning och är starkt reglerad av lagar och regler, utgår revisorernas bedömningar och tolkningar utifrån fasta ramar och riktlinjer. Detta förutsätter att de erhållna svaren utifrån intervjuerna har baserats på erfarenheter vilket har gett relevanta svar utifrån de givna omständigheterna.

4 Empiri

Kapitlet inleds med en sammanställning av de empiriska material som har insamlats via intervjuer och avslutas med en sammanfattning.

Informationen angående revisionsbyråernas bakgrund har erhållits utifrån genomförda intervjuer. Totalt har nio auktoriserade revisorer intervjuats varav fem av respondenterna kommer från de fem största revisionsbyråerna som är PwC, Ernst & Young, KPMG, Deloitte och Grant Thornton. De resterande fyra revisorerna kommer från mindre revisionsbyråer som är Företagsrevision, GA Revision, Haga Revision och SA Revision. Nedan framgår en kort bakgrund om hur intervjuerna ägt rum. För att bevara respondenternas anonymitet har revisorerna delats in i bokstäver från A-I utan inbördes ordning.

Revisionsbyrå	Datum	Tid	Intervju
A	2014-03-21	00:43:33	Besöksintervju
B	2014-04-03	00:53:58	Besöksintervju
C	2014-03-28	00:39:28	Telefonintervju
D	2014-04-14	00:42:32	Telefonintervju
E	2014-04-09	00:40:10	Telefonintervju
F	2014-03-19	00:56:05	Besöksintervju
G	2014-04-04	00:55:07	Besöksintervju
H	2014-04-16	00:48:41	Besöksintervju
I	2014-04-08	00:37:05	Telefonintervju

Tabell 1. Intervjutabell.

4.1 Revisorns roll och ansvar

Vid frågan om respondenterna upplevde att förtroendet för revisionsbranschen hade skadats till följd av finanskriser, företagskonkurser och olika skandaler runt om i världen anser majoriteten av revisorerna att detta är påtagligt.

Det är klart att förtroendet har påverkats. Det kommer ju i media och till folket, så jo det har absolut skadats, det tycker jag (Revisor E).

Ja, jag tycker att förtroendet har skadats. Trots att vi inte arbetar med den typen av företag så påverkas vi som en liten revisionsbyrå när de stora byråerna gör bort sig (Revisor H).

Majoriteten av respondenterna känner att de till följd av skandalerna blivit ifrågasatta av både företag och användare. Många är kritiska och förstår inte hur revisorerna har tänkt och agerat i dessa situationer. Tre av respondenterna betonar att det efter utredningar visats sig att revisorn i vissa fall inte gjort något fel. Trots detta kan det mediala trycket påverka omgivningens uppfattningar som därmed bidrar till ett minskat förtroende. Samtliga respondenter tycker att förtroendets påverkan är störst på de större revisionsbyråerna. Respondenterna påpekar även att skandalerna ofta resulterar i enorma skadeståndsvärden och sätter varumärket på spel.

En av respondenterna som arbetar som kvalitetskontrollant för FAR upplever att förtroendefrågor har blivit en återkommande diskussion bland medlemmarna. Ända sedan ISA började tillämpas i Sverige år 2011 har revisionsbranschen börjat tänka på ett nytt sätt med mycket förtroende i fokus. Fyra av respondenterna menar att revisionen i dagsläget är mer regelstyrt och innehåller en strikt dokumentation i jämförelse med innan då revisorerna inte behövde dokumentera allt i lika stor utsträckning. ISA har syftat till att göra revisionsberättelsen mer transparent för användarna. Majoriteten av respondenterna tror att skandaler har varit en faktor som styrt denna utveckling till stor del.

Revisorns sätt att granska ett företag har förändrats till följd av dessa olika skandaler. Även de regler som styr detta yrket har under senare år utvecklats för att undvika att detta sker igen (Revisor G).

Samtliga respondenter är eniga om att deras roll som revisor är att kvalitetssäkra den finansiella rapporteringen. Revisorn granskar den finansiella rapporten genom att göra en bedömning om redovisningen speglar företagets utveckling och ekonomiska ställning. De menar att revisionen innebär att ett uttalande om att den finansiella rapporten är väsentligt korrekt. Det vill säga att det är en sammanfattande bedömning och innefattar endast de poster som revisorn har bedömt som väsentliga enligt sin professionella bedömning. Respondenterna betonar speciellt att den finansiella rapporten granskas som helhet och att det därför inte innebär att allt kan vara korrekt. Respondenterna menar att revisionen blir ett stickprov av hela den finansiella rapporten och att dessa stickprov är de riskområden revisorn bedömer som väsentliga att granska.

Det är egentligen att kvalitetssäkra den finansiella rapporteringen. Jag sätter mitt namn på ett papper bakom en årsredovisning och då har ju jag intygat att jag tycker att den årsredovisningen är väsentligt korrekt (Revisor B).

Majoriteten av respondenterna tycker att en viktig uppgift som ingår i revisorns roll är att vara någon form av ekonomiskt bollplank för företaget. En respondent berättar att revision handlar väldigt mycket om att felaktigheter ska rättas till. Revisorn ska påpeka, påtala och ge råd om vad som är bäst för företaget. Det handlar om att påverka företagsledningen och att revisorn ska säga vad de tycker om hur redovisningen ska se ut. Det är alltså meningen att företagsledningen under revisionens gång ska få råd och anvisningar för att kunna ändra de felaktigheter som har identifierats i redovisningen tycker samtliga respondenter. Det är först om företagsledningen inte rättar till dessa fel som revisorn anmärker på detta i revisionsberättelsen.

Det vi skriver i revisionsberättelsen är de områden i redovisningen som vi och företagsledningen är oense om (Revisor D).

Tre av respondenterna beskriver att de innan granskningen fastställer ett väsentlighetstal som innebär att revisorn bedömer en viss nivå av fel som kan accepteras i den finansiella rapporten utan att en användare förändrar sin uppfattning om företaget. Det vill säga att denna bedömning baseras på huruvida felen kan påverka användarnas vilja att investera i företaget. Respondenterna menar att det ingår i deras arbete att fastsätta vilka som är företagets användare för att bedöma de relevanta väsentlighetsnivåerna.

Vi tänker alltid på användarna i första läget. Det är ju dem som kommer läsa revisionsberättelsen (Revisor A).

Alla respondenter trycker starkt på att de har ett ansvar gentemot användarna. En respondent uttrycker att ansvaret är speciellt påtagligt om revisionsberättelsen är undertecknad och den visar sig vid ett senare skeende innehålla fel. Även en annan respondent menar att den första tanken innan granskningen påbörjas går till vad Revisionsnämnden och vad användarna säger om revisionsberättelsen innehåller fel.

Självklart ingår det i arbetet att genom att granska den finansiella rapporten så ska vi ju se till att det ska vara rätt och riktigt inom de gränser som finns så att det ger en rättvisande bild gentemot användarna (Revisor F).

Samtliga respondenter anser att de förutom ett ansvar mot användarna även har ett ansvar gentemot lagstiftningen. Revisorn måste kombinera både dessa faktorer när revisionsberättelsen utfärdas. De menar vidare att lagstiftningen utgörs av skullkrav som styr revisorn vid utformningen av revisionsberättelsen. Revisorn måste ta hänsyn till vad lagen

tillåter dem att uttala sig om då de aldrig får skada företaget. Det som kommuniceras i revisionsberättelsen blir därför väldigt begränsat, då revisorer är väldigt fåordiga för att undvika stämningar.

4.2 Revisionens förväntningsgap

Vid frågan om respondenterna tycker att användarna förväntar sig för mycket av dem anser samtliga att så är fallet. En användare förväntar sig att en revisor ska titta på allt och skriver revisorn en ren revisionsberättelse så förväntar dem sig att allt är korrekt i den finansiella rapporten enligt en respondent. Revisionsbranschen har svårt att nå fram med budskapet i revisionsberättelsen vad revisorerna egentligen gör under sin granskning.

Jag tror att användarna många gånger tror att vi kanske gör mer än vad vi behöver göra om man säger så. Jag tror att de förväntar sig också att årsredovisningen är mer exakt än vad vi har för krav från den granskning vi gör (Revisor G).

Respondenterna menar att revisionen inte kan handla om att revisorn ska titta på alldeles för oväsentliga saker och oväsentligheten handlar oftast i slutändan om pengar. Revisorn tittar inte på ett företags mindre poster för dessa skulle aldrig kunna resultera i något väsentligt. Det handlar om att revisorn väger upp riskerna för vilka skador en anmärkning kan innebära för företaget. De menar vidare att stora företag måste upprätthålla sitt varumärke och att en felaktig anmärkning kan orsaka stora förluster. Därför är revisorer väldigt försiktiga med att utge orena revisionsberättelser och försöker hellre lösa felaktigheterna under revisionens gång. Samtliga respondenter är dock eniga om att allvarliga felaktigheter ska anmärkas i revisionsberättelsen trots den risk det kan innebära för företaget. Många användare tror ändå att revisorn ska kunna allt om företaget i minsta detalj, vilket inte är fallet, utan allt handlar om västenlighet. En respondent önskar att en förklaring till vad en rättvisande bild är ska vara med i revisionsberättelsen. För en inte så van användare betyder det att en revisor ska ha så rätt som möjligt medan för en revisor betyder det att han eller hon ska följa lag och norm. Allt behöver då inte vara rätt i den finansiella rapporten så länge revisorn följer lagen. Det sker därför missuppfattningar och skulle en förklaring finnas med i revisionsberättelsen skulle dessa missförstånd minskas.

Samtliga tillfrågade respondenter anser också att den finns ett förväntningsgap. Enligt majoriteten av respondenterna handlar förväntningsgapet om vad revisorn gör och hur han eller hon rapporterar. Användarna har inte heller den kunskapen som kanske behövs. En

respondent menar vidare att många kreditgivare har ganska svårt att förstå de förändringar som har skett med revisionsberättelsen sedan ISA började gälla i Sverige.

Bankerna har svårt att förstå om den är ren eller oren och var den i så fall avviker. Nu har vi mer träff på avvikelser än tidigare men kanske inte lika tydligt för bankerna, då de bygger sin kreditgivning efter om revisionsberättelsen är ren eller oren (Revisor A).

En annan respondent menar att användarna bör vara vana läsare eftersom de finansiella rapporterna är ganska komplicerade. Vidare berättar respondenten att banker har väldigt höga krav på en revisor men de vill gärna inte ställa upp och lära sig och förstå vad en revisor faktiskt gör under sin granskning. På grund av detta så minskar aldrig förväntningsgapet utan det blir oförändrat.

Jag tror att förtroende och förväntningsgap hänger ihop. Om användarna visste om vad vi gjorde så har man inte dem enorma förväntningar som man har idag sen försöker ju vi informera så mycket vi kan när vi får möjlighet till det men det är svårt (Revisor E).

En av respondenterna berättar att de hela tiden måste informera kreditinstitut och användare om nya regler och nya händelser inom revisionsbranschen. Revisorerna försöker ge kreditgivare tid att lära sig de nya reglerna och standarderna, trots detta anser respondenten att ett förväntningsgap ändå kommer att finnas kvar för alla har olika förväntningar på revisionen.

Majoriteten av respondenterna tror att det alltid kommer att finnas ett förväntningsgap därför att om det blir en företagsskandal så vill användarna alltid ha någon att skylla på. Revisorn kan då bli den användarna ifrågasätter först eftersom det är på honom eller henne de har högst förväntningar på och inte vad företagsledningen faktiskt har gjort.

4.3 Nuvarande revisionsberättelsen

Respondenterna berättar att den nuvarande revisionsberättelsen som utfärdas enligt den reviderade ISA 700 är relativt ny då den tillkom år 2011 i Sverige. De menar vidare att det tar ett tag för branschen att bilda sig en praxis för hur rapporten ska utformas och att det är kontinuerliga förändringar inom yrket. Dessutom menar en av respondenterna att denna revisionsberättelse var väldigt komplicerad när den infördes för tre år sedan men att den nu i efterhand upplevs som ganska tydlig. Respondenterna anser att den senaste ändringen på revisionsberättelsen endast har ändrat utformningen av texten, att den är mer utförligt skriven med rubriker och olika stycken men att informationsinnehållet inte har förändrats så mycket.

Respondenterna menar att den nuvarande revisionsberättelsen är standardiserad vilket har både för- och nackdelar. Majoriteten av respondenterna påpekar att större företag kräver mer information för att täcka användarnas behov av information. Tre av respondenterna tycker däremot att mycket information redan framgår men att tydligare förklaringar gällande revisorns roll är nödvändig för att förbättra användarnas förståelse för revisionsberättelsens budskap. Revisorn måste utgå ifrån en standardmall för att kunna behålla någon form av jämförbarhet företagen emellan menar respondenterna.

Det tryggar givetvis att vi utgår ifrån standardiserade urvalsmallar för att göra rätt saker men den professionella bedömningen som vi har kunnat använda mer tidigare är idag inte lika användbar (Revisor C).

Samtliga respondenter menar att revisorerna är mycket styrda av de skullkrav som finns i form av bland annat checklistor och mallar som begränsar att viss information offentliggörs. Dessa krav leder till att mycket tid och kostnader läggs ner vilket även begränsar det värde som användarna egentligen behöver med revisionen. Respondenterna är överens om att den nuvarande revisionsberättelsen behöver förändras för att skapa en större betydelse för användarna.

4.4 Utökad revisionsberättelse enligt ISA 701

Respondenterna har delvis en positiv inställning till ISA 701 och majoriteten nämner att de vill vara mer transparenta i revisionsberättelsen. Flera av respondenterna tror att det nya avsnittet i revisionsberättelsen kan vara intressant för användarna då de får mer insyn i de frågor som revisorn anser är mest väsentliga och svårgranskade. Däremot kommer vissa problemområden att tillkomma med den nya revisionsstandarden.

Det kommer bli nya begrepp i revisionsberättelsen som människor behöver få tid att ta till sig (Revisor B).

En respondent menar alltså att *Key audit matters* i sig kommer att innebära nya områden som följaktligen kan förvirra användarna. Användarna har i dagsläget svårigheter med att förstå det som förmedlas i revisionsberättelsen, ytterligare avsnitt kommer förvirra användarna ännu mer. Flera av respondenterna tycker också att en utökad revisionsberättelse kan innebära vissa svårigheter då textens budskap är formulerat med ett språk som anses svårt för användarna vilket således kan öka missuppfattningarna. De menar vidare att för mycket information i revisionsberättelsen även kan leda till att användarna inte orkar läsa hela texten.

Det blir nog väldigt omfattande om man lägger till ett helt stycke om det mest väsentliga i revisionen, orkar man läsa det då? (Revisor F)

Förutom svårigheterna för användarna att ta till sig mer information i revisionsberättelsen menar två av respondenterna att förändringarna skapar ett avgränsningsproblem ur ett svenskt perspektiv. Den nya revisionsstandarden är främst anpassad för de stora företagen och är därför inte helt applicerbar för de mindre företagen. Implementeringen av nya standarder börjar alltid i de stora företagen för att sedan sprida sig till de mindre enligt en respondent. ISA 701 måste anpassas till svenska förhållanden då vissa delar av förslaget skapar svårigheter för revisorer då det krockar med tystnadsplikten bland annat.

I och med att det handlar om offentliga dokument så får varje ord vägas på guldväg (Revisor D).

Flertalet respondenter nämner att revisorerens marknad har förändrats, det är ett nytt klimat som har inneburit att stämningarna inom branschen har ökat. Det ställer därför höga krav på revisorerna att formulera sig väl när de ska öka informationen i revisionsberättelsen. Respondenterna menar att det är väldigt svårt att uttala sig om företagets fortlevnad och att detta kan ses som ett orimligt krav. De menar vidare att ett uttalande om detta område kräver noga genomtänkta formuleringar då det aldrig får skada företaget.

Även ett annat område som kräver noga formuleringar i den nya revisionsberättelsen är om de så kallade *management letters* offentliggörs. Det kan vara användbart för användarna att ta del av denna information menar en respondent. Däremot skulle det bli en mer begränsad version av det *management letters* som lämnas till företagsledningen idag för att inte uttala sig om områden som kan skada företaget. Tre av respondenterna anser att en utgivning av *management letters* både kan bidra till att revisionsberättelsen bli alldeles för lång och att det kan upplevas onödigt då dessa eventuella brister som nämnts i *management letters* åtgärdas under revisionens gång. Den utökade informationen enligt ISA 701 kommer därför bli väldigt avgränsad menar några av respondenterna, det handlar om att peka på problemet genom att beskriva det utan att uttala en åsikt om det.

Bara man kan förmedla informationen på ett bra sätt så gör de mig inget att vi skriver lite mer (Revisor I).

Vid fråga om hur revisorerna ställer sig för en mer individualiserad revisionsberättelse ges ett blandat svar. En respondent tycker att det är viktigt att revisionsberättelsen behåller en viss

standardutformning för att kunna upprätthålla någon form av jämförbarhet mellan företagen, vilket även bekräftas av resterande revisorer. Den nya revisionsberättelsen måste utformas så att användarna kan förstå budskapet genom att behålla standardutformningen samtidigt som den blir lite mer individualiserad.

Det är viktigt att de blir en likartad rapportering även om den blir mer individualiserad. Vi revisorer måste ha ett stöd för hur vi ska skriva revisionsberättelsen (Revisor A).

En annan respondent säger att revisionsberättelsen kanske vore bättre om den blir individualiserad men att det i praktiken inte kommer uppfylla någon större funktion för att den inte kommer skilja avsevärt från standardmallen.

De är klart att de skulle vara bra för de större företagen att ha ett mer individuellt tänk men jag tror inte att de kommer bli så i praktiken, de tror jag inte (Revisor C).

Två av respondenterna säger att de inte endast är fördelaktigt med en individualiserad revisionsberättelse. Användarna måste kunna hänga med, om revisionsberättelsen plötsligt ser olika ut för varje företag så finns risken att det blir svårare för användarna att ta till sig informationen. Det kan resultera i att revisorerna bedömer posterna på olika sätt och därmed minskar jämförbarheten. De anser att en individualiserad revisionsberättelse kan bli väldigt förvirrande för användarna.

Det får ju inte bli ett tyckande i revisionsberättelsen utan de bör finnas någon form av standardiserad bakgrund. Sen kan ju revisorn välja vissa områden som han eller hon vill upplysa extra om så att den blir lite individualiserad (Revisor G).

Respondenterna menar att en individualiserad revisionsberättelse kommer innebära fördyrningar. I dagens revisionsberättelse undersöker revisorn om de finns något väsentlig fel i redovisningen om de inte finns det så undertecknas revisionsberättelsen och är sedan klar. Genom att revisorn måste uttala sig om *Key audit matters* och företagets fortlevnad ökar även kostnaderna då det innebär mer jobb.

Revisorernas risk att bli stämnda ökar ju mer en revisor avslöjar om företaget, därför önskar respondenterna att det bör ske en lagändring om de ska tillämpa den nya revisionsstandard. Deras förslag är att skadeståndskravet borde bli begränsat så oron för stämningar minskar.

En sak som skulle kunna göra att man blir tuffare skulle vara att man sätter en begränsning på skadeståndet så vi får mer utrymme att ge mer information till användarna (Revisor H).

På så sätt får revisorerna stöd från lagen och vågar göra fler offentliga uttalanden utan att skada företaget.

4.5 ISA 701:s effekt på revisionens förväntningsgap

Majoriteten av respondenterna tror att en utökad revisionsberättelse kan vara fördelaktigt för användarna då de får tillgång till mer information. Däremot menar de att mycket av denna information lämnas redan idag och att effekten på förväntningsgapet inte kommer bli så stor som normgivare hoppats. De tror alltså att förväntningsgapet kommer att minska ytterst lite genom att utöka revisionsberättelsen eftersom att en längre revisionsberättelse kan medföra svårigheter för användarna.

Jo, men det kanske minskar lite om vi informerar ytterligare i revisionsberättelsen. För om informationen går fram om vad vi har gjort, om vad vi har tänkt och vilka risker vi uppfattar mest påtagliga så borde det ge en viss effekt. Sen får det ju inte bli en för lång revisionsberättelse (Revisor I).

Respondenterna är skeptiska till hur stor effekten av ISA 701 kommer att bli på förväntningsgapet. De menar att om det finns en standardmall så kommer den att följas precis som innan om det inte är något alldeles exceptionellt eftersom detta tillägg är valfritt för revisionsbyråer som reviderar mindre företag.

Jag tror att förväntningsgapet kommer att bestå, men det kanske minskar lite om vi förklarar närmare om vad vi har gjort. Det är en marig väg att gå, det är mycket avvägningar med vad man får upplysa om (Revisor G).

En annan faktor som majoriteten av respondenterna tycker har en avgörande betydelse för förväntningsgapet är användarnas ekonomiska kännedom. För att en utökad revisionsberättelse ska kunna påverka förväntningsgapet måste även användarna ha en viss förståelse för revisorns roll, annars kan den utökade texten skapa mer missförstånd.

Jag tror att för att minska förväntningsgapet krävs det ännu mer och det här kan vara en liten del genom att vi i branschen ska bli mer noggrannare och försöka ändra bilden om vad en revisor gör (Revisor A).

De menar att både revisorer och användare måste ta sitt ansvar för att kunna minska förväntningsgapet. Revisorerna måste bli mer tydliga och förklara för användarna vad de gör

och användarna måste försöka sätta sig in i det revisorerna försöker förmedla i revisionsberättelsen.

Två av respondenterna tror däremot inte att den utökade revisionsberättelsen enligt ISA 701 kommer påverka förväntningsgapet. De menar att det nya avsnittet innefattar ganska självskrivna saker och därmed inte tillför någon värdefull information för användarna. De hävdar att en användare med relevant ekonomisk kännedom bör vara medveten om vilka poster som är av väsentlig betydelse så förväntningsgapet kommer bestå.

De resterande två respondenterna tror att förväntningsgapet kommer att öka då förändringarna kommer innebära ytterligare anpassningar från användarnas sida. Användarna har svårigheter att förstå den nuvarande revisionsberättelsen och deras förståelse kommer att minska med ännu mer information på grund av de nya begreppen. Vidare tycker även respondenterna att *Key audit matters* innehåller självklara uttalanden som redan existerar i den nuvarande revisionsberättelsen. Det handlar om väldigt avgränsade områden och är långt ifrån allt. Revisorn kan bara peka på vad problemet är och inte uttala sig om själva sakfrågan. Revisorn menar att den informationen som tillkommer under *Key audit matters* i revisionsberättelsen inte kommer kunna matcha den information som användarna förväntar sig att få.

Jag är i grund och botten positiv till de kommande förändringarna, men jag tror att de kommer ta tid för omgivningen att anpassa sig till dessa förändringar när man har svårt idag att förstå det som står i revisionsberättelsen (Revisor B).

4.6 Sammanfattning av empiri

Ända sedan ISA implementerades i Sverige har revisionsbranschen riktat stort fokus på förtroendefrågor. Respondenterna menar att ekonomiska kriser har varit en bidragande faktor till denna utveckling. Revisorns huvudsakliga syfte är att kvalitetssäkra den finansiella rapporten genom att ge en sammanfattande bedömning av företagets väsentliga poster. Revisorn gör ett stickprov av den finansiella rapporten och identifierar ett antal riskområden som han eller hon granskar. Vidare menar respondenterna att det ingår i deras roll att vara ett ekonomiskt bollplank för företagen. De ska alltså ge rådgivning till företagsledningen om de identifierade felaktigheter så att företaget har möjlighet att justera dessa innan den finansiella rapporten offentliggörs. När revisorn utfärdar revisionsberättelsen måste han eller hon ta hänsyn till både användarna och lagstiftningen, det som kommuniceras i revisionsberättelsen blir därför begränsat då revisorerna vill undvika stämningar.

Respondenterna upplever den nya revisionsstandarden som delvis problematisk och delvis positiv. Respondenterna visar stort intresse vid att öka transparensen i revisionsberättelsen samtidigt som de påpekar att de begränsas av de lagar och regler. Samtliga respondenter är eniga om att de vill behålla någon form av standardisering i revisionsberättelsen för att kunna bevara jämförbarheten. En större del av respondenterna anser dock att en individualisering är fördelaktig för användarna då de får större insyn i det specifika företaget men att det är svårt att tillämpa i praktiken. Respondenterna påpekar vissa problem som kan förekomma vid tillämpningen av ISA 701. Bland annat kommer revisionsberättelsens längd att försvåra användarnas förmåga att utse det mest väsentliga samtidigt som de nya begreppen kan skapa förvirring. Respondenterna trycker på att revisorns risk att bli stämd ökar ju mer information som avslöjas om företaget. Mycket av de upplysningar som ska framgå enligt ISA 701 kommer därför att omformuleras och skrivas på ett sätt så revisorn undviker att skada företaget.

Alla respondenter anser att förväntningsgapet mellan dem och användarna kommer att vara bestående trots en tillämpning av ISA 701. Fem av respondenterna anser att den nya revisionsberättelsen kommer ge en liten positiv effekt på förväntningsgapet. De är eniga om att förväntningsgapet kanske minskar lite men att ytterligare åtgärder för att öka användarnas förståelse för revisorns roll är nödvändig för att komma åt en större del av problemet. Två av respondenterna var däremot skeptiska till att dessa ändringar i revisionsberättelsen kommer bidra till någon effekt på förväntningsgapet, de tror att den kommer att vara oförändrad. Resterande två respondenter uttryckte till och med att förväntningsgapet skulle öka med tillämpning av ISA 701.

5 Analys

Kapitlet syftar till att sammanställa tidigare studier utifrån den teoretiska referensramen i kombination med det empiriska materialet. Analysen avser att söka förklaringar till studiens syfte.

5.1 Revisionsberättelsen och revisionens förväntningsgap

Revisionsbranschen är en mycket reglerad och kontrollerad bransch samtidigt som det finns höga förväntningar på deras prestationer vilket har skapat ett kommunikationsproblem. Detta problem beror på att användarna förknippar revisorns uttalanden av den finansiella rapporten med fullständighet vilket revisorerna inte kan garantera. Även regelverken i form av tystnadsplikt förhindrar revisorerna från att tala öppet om alla delar i revisionen, vilket sammantaget bidrar till ett förväntningsgap.

De intervjuade respondenterna upplever att det råder ett förväntningsgap och tycker att användarna har orimliga förväntningar i vissa avseenden. Revisorerna har ett stort ansvar gentemot användarna vilket bekräftas av respondenterna, men de har även ett ansvar mot regelverken inom revisionsbranschen. Revisorn granskar den finansiella rapporten inom de gränser som finns för att kunna ge en rättvisande bild av företagets redovisning. Respondenterna tydliggör begreppet väsentlighet som innebär att endast de poster som bedömts vara av betydande omfattning är det som innefattas inom revisionen. Detta lämnar utrymme för felaktigheter då poster som ej inkluderats inom väsentlighet utelämnas från revisionens granskningsplan. Samtidigt så kan de granskade posterna också vara bristfälliga då revisorns uttalanden endast innefattar en rimlig säkerhet. Revisionens förväntningsgap visar sig särskilt stort inom detta område då användarna förväntar sig att revisorn granskar alla poster i den finansiella rapporten (Dixon, 2006). Respondenterna anser att dessa förväntningar är orimliga då det inte finns möjlighet att granska alla poster i ett företags redovisning på grund av bland annat tid och resurser vilket även Öhman (2007) tydliggör i sin studie.

Respondenterna menar att urvalet av de väsentliga posterna väljs ut med hänsyn tagen till användarna, regelverken och företaget utifrån revisorns professionella bedömning. Revisorerna måste väga upp vilka risker och skador en anmärkning kan innebära för företaget vilket resulterar i att de är väldigt försiktiga med att uttala sig om detta menar respondenterna.

Det handlar om en kombination av olika faktorer som påverkar revisorns uttalanden men att användarna inte tar hänsyn till detta. Användarnas orimliga förväntningar på revisorns uttalanden beror till stor del på deras bristfälliga kännedom om revisorernas roll och ansvar vilket har påpekats av samtliga respondenter och Gold et al. (2012). Även Monroe & Woddclyff (1993) menar att ekonomisk kännedom har en avgörande betydelse för användarnas nivå av förväntningar på revisorn.

Öhman (2007) betonar att revisorerna allt mer arbetar och baserar sina bedömningar på samma sätt då alla regleringar begränsar revisorns utrymme för individuella tolkningar. Respondenterna betonade att regelverken och rekommendationerna inom revisionen har medfört många skullkrav och bekräftar att den professionella bedömningen begränsas. Även Catasús et al. (2013) menar att revisorernas professionella omdöme nu istället utgörs av att följa olika riktlinjer i form av standarder och manualer. Revisionsstandarderna och de strikta regelverken har bidragit till den standardiserade revisionsberättelsen och ökat revisorernas vilja att hålla sig inom regelverkens riktlinjer. Respondenterna håller med om att revisionsberättelsen har ett begränsat och delvis krypterat informationsinnehåll vilket kan öka användarnas oförmåga att förstå dess innehåll. Samtidigt har respondenterna även uttryckt en viss förväntan på användarnas förståelse då de anser att mycket av den otydlighet som användarna upplever och som orsakar förväntningsgapet framgår av det som står i revisionsberättelsen idag. Förväntningsgapet underbyggs ur två perspektiv, dels på grund av användarnas bristfälliga kunskap om revisorernas roll och ansvar som utmynnar i vissa orimliga förväntningar samt revisorernas begränsningar av regelverk som leder till en bristfällig kommunikation i revisionsberättelsen.

5.2 Utökad revisionsberättelse enligt ISA 701

En lösning till förväntningsgapet som har framtagits av IAASB är utkastet för en ny revisionsstandard, ISA 701. Det innebär att den nuvarande revisionsberättelsen kommer att utökas med ytterligare uttalanden om det mest väsentliga revisorn funnit under sin granskning. Denna strategi har uppmuntrats av flertalet forskare som hävdar att användarnas förväntningar kan minskas genom att det i revisionsberättelsen framgår vad revisorn granskat under revisionen (Asare & Wright, 2012; Humphrey et al., 2009; Manson & Zaman, 2001; Vanstraelen et al., 2012). ISA 701 innebär huvudsakligen att den nuvarande revisionsberättelsen kommer att utökas med ytterliga upplysningar. Dessa upplysningar innefattar områden som i dagsläget hanteras av revisorer men som inte offentliggörs i

revisionsberättelsen. Då respondenterna är bekanta med dessa områden sedan tidigare har studien kunnat utgå ifrån hur de tolkar att den externa rapporteringen enligt ISA 701 begränsas av de rådande regelverken. Eftersom att revisorernas externa rapportering är styrt av lagar och regler så har de kunnat uppskatta i vilken utsträckning de kan inkludera mer upplysningar i revisionsberättelsen i förhållande till tystnadsplikten.

Respondenterna har en delvis positiv inställning till förändringen men är främst skeptiska. En revisionsberättelse med ytterligare information kan vara fördelaktigt för användarna i det avseende att de får en större och bättre insyn i företaget enligt Church et al. (2008). Samtidigt innebär offentliggörandet av ny information en större risk för revisorn och större kostnader för företaget vilket bekräftas av både respondenterna och Öhman (2005). Respondenterna hävdar att de vill bli mer transparenta i revisionsberättelsen men de menar att varje ord som tilläggs i revisionsberättelsen måste vara noga formulerade för att de inte ska råka ut för eventuella stämningar. Förutom riskerna med ytterligare uttalanden från revisorn kan det även finnas negativa aspekter från användarnas sida. För mycket information kan leda till en för lång revisionsberättelse vilket kan försvåra användarnas förmåga att utse den väsentliga informationen som de behöver ur ett investeringsperspektiv enligt respondenterna. Även Chen et al. (2013) har påpekat att för mycket information kan minska relevansen av revisionsberättelsens budskap. Respondenterna hävdar att många kreditgivare oftast undersöker om revisionsberättelsen är ren eller oren utan att reflektera över informationsinnehållet vilket även bekräftas av Gray et al. (2011). Det betyder att den utökade informationen inte nödvändigtvis kommer påverka deras orimliga förväntningar eftersom att revisorns uttalanden om en ren eller oren revisionsberättelse ändå kommer att förknippas med en absolut nivå av tillförlitlighet. Gray et al. (2011) menar att om revisorn utfärdar en ren revisionsberättelse och det visar sig att företagsledningen har gjort fel kommer inte revisionsberättelsens längd och förtydliggörande påverka det faktum att revisorn få ta ansvaret och därmed riskera att bli stämd.

En av de förändringar som kommer att tilläggas i revisionsberättelsen är ett uttalande om *Key audit matters* som innefattar de områden revisorn lagt störst vikt vid under sin granskning. Ett nytt område i revisionsberättelsen öppnar upp för nya begrepp som kan försvåra användarnas förståelse ytterligare enligt respondenterna. Chong och Pflugrath (2008) studie påvisade att utökad text i revisionsberättelsen orsakade fler skillnader mellan användarnas och revisorernas förväntningar. Problemet idag handlar mycket om att användarna saknar en förståelse för informationen som framgår i revisionsberättelsen, respondenterna menar att

förlänga denna information kan betyda att deras förståelse försvagas ytterligare. Ur ett svenskt perspektiv tillkommer även ett avgränsningsproblem med *Key audit matters* hävdar både respondenterna och FAR (2013d). Den nya informationen som kommer framgå i revisionsberättelsen avser i viss mån känslig information vilket kan öka revisorernas risk för att frångå revisionens lagstiftning. Den del av *Key audit matters* som avser revisorns offentliggörande av *management letters* kan innehålla vissa punkter som är känsliga och oväsentliga för användarna att ta del av. Gray et al. (2011) uppmärksammar frågan om ett sådant dokument skulle offentliggöras i revisionsberättelsen, i vilken mån dessa upplysningar skulle justeras innan de kom användarna till handa. Respondenterna hävdar att dem *management letters* som de ger till företagsledningen sannerligen kommer att omformuleras till ett dokument som är mer lämpligt att skriva ut i revisionsberättelsen. Dokumentet kommer alltså i revisionsberättelsen vara något ändrad och nertonad än den som lämnats till företagsledningen. Trots en modifierad version av *management letters* så anser både FAR (2013d) och Gray et al. (2011) att de utgörs av väsentlig information för användarna, eftersom de då får en insyn i de områden som företagsledningen bearbetar i företaget vilket även bekräftas av respondenterna. Ett område som IAASB har föreslagit i den nya revisionsberättelsen som inte uppskattas av respondenterna är ett uttalande om företags fortlevnad. De menar att dessa avvägningar är orimliga då revisorn inte har förmåga att förutse företags framtida händelser. Även Gray et al. (2011) menar att revisorernas uttalanden om företags fortlevnad baseras på en undersökning av företags ekonomiska data och innefattar inte andra faktorer så som en utvärdering av företagsledningen, verksamheten eller konkurrenter. Detta innebär att revisorns uttalanden om företags fortlevnad inte ger ett tillräckligt underlag för ett investeringsbeslut, vilket användarna uppfattar det som.

Dessa nya tillägg i revisionsberättelsen kommer att bidra till en mer individualiserad version eftersom revisorn ska uttala sig om företags mest väsentliga områden som han eller hon under revisionen lagt störst vikt vid. Detta medför att revisionsberättelsen kommer att skilja sig från den nu mer standardiserade utformningen. Respondenterna anser att det är en god idé då användarna kan få en mer djupgående insyn i det specifika företags redovisning men att det i praktiken både är svårt och skapar vissa problem. I Gray et al. (2011) studie framgår två synsätt på revisionsberättelsens utformning. Vissa användare hävdar att en standardiserad revisionsberättelse kan hjälpa dem att göra en jämförelse av företags finansiella rapport årsvis och företag emellan. Medan andra användare föredrog en mer företagsspecifik

revisionsberättelse för att kunna basera sin analys på det individuella företaget. Respondenterna klargör att någon form av standardisering är nödvändig för att bevara jämförbarheten men anser inslag av individualisering kan bidra till ett bättre informationsvärde för användarna. Samtidigt anser dem att standardutformningen är viktig för att stödja revisorn i sitt skrivande så att de håller sig inom ramarna för hur en revisionsberättelse bör se ut. Om en revisionsberättelse skulle se olika ut för varje företag skulle det kunna leda till att användarna blir förvirrade.

Sammantaget uttrycker både FAR (2013d) och respondenterna att de nya ändringarna kommer innebära stora risker för revisorn då delar av förslaget är känslig information som kan skada företaget och därmed strider mot revisionens lagstiftning. Utmaningen blir hur detta dilemma ska hanteras och därmed tror respondenterna att den nya informationen kommer att begränsas och formuleras på ett sådant sätt att revisorn undviker att utsätta sig för eventuella risker. Det handlar om en konflikt mellan lagstiftning och revisionsstandard ur ett svenskt perspektiv. Både Öhman (2007) och respondenterna uppmanar för att en ändring av lagstiftningen är nödvändig för att revisorns kommunikation i revisionsberättelsen ska bli effektiv ur användarnas perspektiv. Tystnadsplikten är en förutsättning för att revisionen ska kunna utföras och skapa förtroende för den finansiella rapporten. Respondenterna rekommenderar dock att en begränsning av skadeståndkravet bör införas för att revisorn ska kunna öka kommunikationen i revisionsberättelsen. Forskare har varit flitiga med att uppmana normgivare att revisorn bör öka informationen i revisionsberättelsen men har tagit lite hänsyn till vilka konsekvenser detta kommer att innebära för revisorerna. Öhman (2007) uppmärksammar dock denna fråga i sin studie då han menar att revisorernas orimliga ansvar bör minskas men att skadeståndkravet samtidigt ska hålla en viss nivå så att revisorerna inte missköter sitt uppdrag.

5.3 ISA 701:s effekt på revisionens förväntningsgap

Tidigare forskning har främst baserats på vilka användarnas förväntningar är och vad de saknar i revisionsberättelsen. Undersökningar ur revisionernas perspektiv i avseende på revisionens förväntningsgap är knapphändig och forskare rekommenderar ofta att revisorn behöver öka kommunikationen i revisionsberättelsen för att tillgodose användarnas förväntningar. En utökad text i revisionsberättelsen har sina fördelar men behöver nödvändigtvis inte leda till ett minskat förväntningsgap. Den information som tilläggs i revisionsberättelsen kommer att begränsas inom ramarna för vad som är lämpligt för revisorerna att uttala sig om, vilket kan innebära att det ur ett investeringsperspektiv inte

tillför mervärde. Respondenterna anser att avslöjandet av ny information kan vara av betydelse för användarna men att denna typ av upplysningar kan medföra svårigheter för revisorerna i förhållande till deras tystnadsplikt. Respondenterna har visat en positiv inställning till att vara mer transparenta i revisionsberättelsen men uppmanar om den tid, kostnader och de risker som kommer att tillkomma genom den nya revisionsberättelsen. Respondenterna trycker vidare på att revisionsbranschens klimat har förändrats då stämningarna har ökat, vilket följaktligen kommer att leda till att revisorerna kommer uttala sig med stor försiktighet och väl valda formuleringar i dessa områden. Detta kan betyda att revisionsberättelsen ändå inte får den utformningen som IAASB har hoppats på med sitt förslag om ISA 701 då revisorerna kommer att vara osäkra vid uttalanden inom dessa områden. Deras rädsla av att bli stämnda kan leda till att deras uttalanden blir begränsade enligt respondenterna.

Samtliga respondenter var eniga om att förväntningsgapet kommer att bestå trots de nya förändringarna. De menade att användarnas föreställningar angående revisorns roll och ansvar är så pass inpräglad att vissa förväntningar på revisorn alltid kommer bestå. Vid ekonomiska kriser kommer användarna alltid att ifrågasätta revisorernas ambition oavsett mängden av informationen som framgår i revisionsberättelsen. Även Tomkins (2001) menar att användarna förväntar sig att revisorn inte ska missa något under sin granskning trots att den risken finns. Forskaren menar vidare att för att upprätthålla ett förtroende behöver användarna få en bekräftelse på att deras förväntningar tillgodoses, vilket delvis dessa förändringar innebär. Respondenterna är skeptiska till hur stort informationsvärde utlämnandet av *Key audit matters* kommer att ge då dessa med största sannolikhet kommer att modifieras så de inte skadar företaget. Fem av respondenterna håller med om att dessa upplysningar kan ge viss effekt på förväntningsgapet. De menar att den ökade informationen om revisorns arbete kan öka användarnas förståelse om vad som skett under granskningen. Två av respondenterna tror att förväntningsgapet inte kommer att påverkas alls då de anser att den nya informationen är självklara områden för användare som har ekonomisk kännedom som respondenterna förutsätter. Vidare förväntar sig respondenterna att informationen om de mest väsentliga områden av revisorns granskning inte bör vara någon nyhet för användarna och därmed ger upplysningar om dessa områden ingen effekt på deras orimliga förväntningar. De resterande två respondenterna tror att förväntningsgapet kommer att öka. Avslöjandet av den nya informationen kommer att leda till en utökad text som blir för lång och innehåller nya begrepp som då skapar förvirring bland användarna. De trycker på att mycket av förväntningsgapet

beror på användarnas oförmåga att förstå textens budskap och en förlängd text skapar ytterligare svårigheter.

Respondenternas resonemang angående ISA 701:s effekt på förväntningsgapet utgår ifrån deras professionella tolkningar om hur de nya upplysningarna kommer att kommuniceras i revisionsberättelsen. Resultaten tyder på att respondenterna inte håller med normgivare om ISA 701:s påverkan på förväntningsgapet. Avvägningarna om vad som får upplysas i revisionsberättelsen enligt revisionens lagstiftning hämmar de nya förändringarnas informationsgivning. Respondenterna menar att kommunikationen i revisionsberättelsen kommer att öka men att den är begränsad. Eftersom förväntningsgapet är beroende av kommunikationen mellan användarna och revisorn tyder respondenternas tolkningar angående ISA 701 på att effekten är minimal. De är eniga om att förväntningsgapet trots tillämpning av ISA 701 kommer att bestå och att det krävs något mer för att komma på djupet på problemet. Eftersom revisionsbranschen är mycket regelstyrd har intervjuerna med revisorer från både små och stora revisionsbyråer gett liknande svar och väsentlig information men med vissa små skillnader. Detta för att de har samma lagar och regler att förhålla sig till samtidigt som de har relevant erfarenhet och kunskap för att kunna tolka de förändringar som ISA 701 kommer att innebära.

6 Slutsats

Kapitlet inleds med studiens problemformulering och syfte varvid en beskrivning av undersökningens resultat och slutsatser ges. Avslutningsvis framgår studiens bidrag samt förslag till vidare forskning.

6.1 Återkoppling mot forskningsfrågan

Den problemformulering som studien avser att besvara är vilken effekt revisorer tolkar att en utökad revisionsberättelse enligt ISA 701 kan ha på förväntningsgapet. Förväntningsgapet är ett fenomen som uppstår mellan två parter vilket begränsar generaliserbarheten av resultatet då fokus i denna studie har legat på revisorernas perspektiv. Utifrån revisorernas tolkningar har denna studie avsett att skapa en uppfattning om hur ISA 701 kommer att påverka kommunikationen i revisionsberättelsen och därmed utse vilken effekt detta kan ha på förväntningsgapet.

Tidigare studier visar att den korta och begränsade revisionsberättelsen inte ger ett tillräckligt informationsvärde för att upprätthålla användarnas förtroende för revisionsbranschen. Användarna får i dagsläget inte del av vad revisorn utfört under sin granskning vilket sammantaget är bidragande till det bestående förväntningsgapet. För att upprätthålla förtroendet och därmed nyttan med revisionsbranschen behöver revisorn öka kommunikationen i revisionsberättelsen och bli mer transparent. Den utökade informationen enligt ISA 701 kommer att ge användarna en större insyn i revisionens utfall och inriktning men medför en större risk för revisorn. Det blir en utmaning för revisorn att utöka sin externa rapportering då han eller hon måste ta hänsyn till både företaget och regelverken i form av bland annat tystnadsplikten. Från företagets sida finns det en ovilja att revisorn lämnar för mycket information om det som han eller hon funnit under granskningen. Delar av dem *management letters* som ska inkluderas i revisionsberättelsen kan innehålla upplysningar om företaget som avses känsliga och kan försätta företaget i skada. Utifrån revisionens lagstiftning finns det också begränsningar då tystnadsplikten och ISA 701 kan hamna i konflikt. Det handlar om ett avgränsningsproblem då lagstiftningen förutsätter att revisorn respekterar tystnadsplikten, samtidigt som den nya revisionsstandarden förutsätter att revisorn ska uttala sig om de förhållanden som varit av störst betydelse för hans eller hennes slutsatser. Kommunikationen i revisionsberättelsen kommer därför att vara begränsad då revisorn måste göra många avvägningar om vad som är lämpligt att upplysa om i revisionsberättelsen.

I nuläget kan revisorn exponera sig för potentiella skadestånd genom att uttala sig om de områden som anses viktiga för användarna. Det minskar viljan att utge för mycket information då revisorerna upplever att de sitter i en utsatt position. ISA 701:s effekt på förväntningsgapet tolkas därför ur revisorernas perspektiv inte ge någon stor effekt. Men trots att den information som kommer tilläggas i revisionsberättelsen kan vara begränsad, omformulerad eller justerad kan dessa upplysningar ändå gynna användarna då de får mer insyn än den standardtext som de har tillgång till idag. Detta kan i sin tur minska användarnas förväntningar och reducera en liten del av förväntningsgapet. Samtidigt kan offentliggörandet av ny och lång text i revisionsberättelsen ge motsatt effekt på användarnas förståelse. En för lång revisionsberättelse kan hämma användarna från att ta ut den information som är väsentlig att uppskatta vid ett investeringsbeslut. Även de nya begreppen som förekommer i den nya texten kan begränsa deras förståelse av revisionsberättelsens budskap. Sammantaget kommer den nya revisionsberättelsen ge en bättre kommunikation än den som råder idag men effekten på förväntningsgapet kommer vara begränsad och inte på den nivå som IAASB har i åtanke. Ändringarna är mer anpassade till användarna och lite hänsyn har tagits till revisorernas begränsningar i form av lagar och regler.

För att skapa en tillfredställande lösning på problemet krävs det insatser från fler än ett håll. Förutom en ökad revisionsberättelse med ett större informationsvärde måste även revisorer få bättre förutsättningar för att vilja ge en utökad information. Det krävs en bättre balans där både transparensen i revisionsberättelsen kan öka i takt med att revisorerna känner sig säkra med att utge mer information. Ett alternativ som gynnar både dessa parter är en förändring av lagstiftningen som begränsar skadeståndsansvaret. Detta kan öka revisorernas trygghet i att ge användarna en större insyn i företaget genom att de kommer bort från den utsatta position som de upplever finns i dagsläget. Revisionen grundar sig på de lagar, regler och rekommendationer som revisorn har till förfogande. Dessa regleringar är grunden för att förtroende ska skapas för den finansiella rapporten samt för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete enhetligt och jämförbart. Revisorns tolkningar och bedömningar av regelverken resulteras i de uttalanden som framgår av revisionsberättelsen. Revisionen följer av restriktioner i form av tystnadsplikt och vid ett oaktsamt beteende kan de utsätta sig för stämningar vilket ökar deras vilja att hålla sig inom revisionsbranschens lagstiftning. Deras tolkningar är därmed styrda av regelverkens riktlinjer och bidrar till att de är försiktiga med att utelämna för mycket information i revisionsberättelsen. Revisorernas rädsla att komma

bortom regelverkens riktlinjer och exponera sig för eventuella stämningar minskar deras vilja att genomgå förändringar.

Genom att skapa klara riktlinjer om vad som får uttalas i revisionsberättelsen kan revisorernas tillämning av ISA 701 ge en mer klar och värdeskapande revision. Revisorernas och användarnas intressen kan på så sätt komma närmare varandra och därmed minska förväntningsgapet. En minskning av detta problem kan följaktligen leda till att förtroendet för revisorn ökar och användarna upplever att de får en nytta med revisionen.

6.2 Studiens bidrag

Studiens bidrag till forskningsområdet är en ökad kännedom om revisorernas förutsättningar vid ökad informationsgivning i revisionsberättelsen enligt ISA 701. Genom att undersöka revisorernas tolkningar angående ISA 701 har denna studie uppmärksammat och bekräftat faktorer utifrån tidigare forskning som kan påverka revisionsberättelsens utformning. Studiens praktiska bidrag är begränsat då denna revisionsstandard inte har implementerats i praktiken och därför hämmat generaliserbarheten. Resultatet utgör dock väsentlig information då revisorernas tolkningar av ISA 701 har grundat på argument utifrån rådande regelverk. Eftersom att lagar och regler är den styrande faktorn i revisorernas arbete har deras argument om de begränsningar som de står inför vid en ökad informationsgivning i revisionsberättelsen bildats utifrån fastställda förhållanden. Ovanstående resonemang har möjliggjort en diskussion angående revisionens förväntningsgap då användarnas förväntningar är beroende av kommunikationen i revisionsberättelsen. Studiens slutsats uppmärksammar och påvisar vissa problemområden som kan förekomma vid tillämpningen av ISA 701 samt att detta kan hämma den önskade effekten på förväntningsgapet som normgivare förväntar sig. Dessa resultat har uppmärksammat problemområden som framtida forskare och normgivare bör undersöka närmare när implementeringen har genomförts.

6.3 Förslag till vidare forskning

Framtida forskning inom detta fenomen kan vara att undersöka huruvida effekten av revisionens förväntningsgap blev efter implementeringen av ISA 701. Det kan då vara intressant att göra denna undersökning ur användarnas perspektiv då de vid detta lag har tillgång till en revisionsberättelse som är utfärdad enligt ISA 701. Forskarna kan då genomföra en kvantitativ undersökning genom att skicka ut enkäter till olika intressenter för att få ett perspektiv på hur deras förväntningar eventuellt har förändrats efter förändringarna

av den nuvarande revisionsberättelsen likt Chong & Pflugrath (2008) som gjorde en undersökning på förväntningsgapet utifrån den reviderade ISA 700.

En annan fråga som kan vara intressant att undersöka är hur stora förändringar innehållsmässigt revisionsberättelsen genomgick efter införandet av ISA 701. Forskarna kan då jämföra innehållet i revisionsberättelser utfärdade enligt den nuvarande ISA 700 och den kommande ISA 701. Författarna kan då göra en jämförande studie med Gold et al. (2012) som genomförde en studie på den reviderade ISA 700. På detta sätt kan forskarna undersöka hur effektiv den nya revisionsstandarden blev utifrån både användarnas och revisorernas perspektiv.

Ytterligare forskning av fenomenet är att undersöka huruvida förtroendet för revisionen påverkats efter en mer individualiserad revisionsberättelse. Detta kan vara intressant att undersöka då en förändring av revisionsberättelsen har uppmuntrats till följd av ett skadat förtroende för revisionen (Catasús et al., 2013). Även denna undersökning kan utföras utifrån användarnas synvinkel då forskarna kan mäta hur förtroendet har påverkats efter den nya revisionsberättelsen.

Ett sista förslag på vidare forskning kan genomföras genom att endast undersöka hur kreditgivares förväntningar påverkats efter den nya revisionsberättelsen. Dessa resultat kan kompletteras med en undersökning utifrån revisorernas synvinkel för att slutligen sätta dessa resultat mot varandra. Denna studie kan påminnas av Gold et al (2012) studie, dock begränsat till färre respondenter för att få en djupare förståelse inom dessa valda grupper.

Källförteckning

- Arnold, V., Collier, P. A., Leech, S. A., & Sutton, S. G. (2001). The impact of political pressure on novice decision makers: are auditors qualified to make going concern judgements? *Critical Perspectives on Accounting*, 12 (3), 323-338.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting Horizons*. 26(2), 193-217.
- Baldvinsdottir, G., Hagberg, A., Johansson, I-L., Jonäll, K., & Marton, J. (2010). Accounting research and trust: a literature review. *Accounting & Management*, 8(4), 382-424.
- Blay, D.A., Geiger, M.A., & North, D.S. (2011). The auditor's going-concern opinion as a communication of risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 77-102.
- Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber ekonomi.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber
- Carcello, J. V. (2012). What Do Investors Want from the Standard Audit Report? *CPA Journal*, 82(1), 22-28.
- Carnegie, G.D., & Napier, C.J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Societ*, 35(3), 360-376.
- Catasús, B., Hellman, N., & Humphrey, C. (2013). *Revisionens roll i bolagsstyrningen*. Stockholm: SNS Förlag.
- Chen, L, Jones, K. L, Michas, P, Pawlewicz, R., & Pevzner, M.B. (2013). Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting

Association on the IAASB Proposal: Improving the Auditor's Report. *American Accounting Association*, 7(1), 11-20.

Chong, K.-M., & Pflugrath, G. (2008). Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions? *International Journal of Auditing*, 12(3), 221-241.

Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A. (2008). The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90.

Coram, P. J., Mock, T. J., Turner, J. L., & Gray, G. L. (2011). The Communicative Value of the Auditor's Report. *Australian Accounting Review*, 21(3), 235-252.

Dahmström, K. (2011). *Från datainsamling till rapport- att göra en statistisk undersökning*. (5. uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Dixon, R., Woodhead, A. D., & Sohlman, M. (2006). An investigation of the expectation gap in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 293-302.

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

FAR. (2013a). *Stora förändringar på gång i revisionsberättelsen*. Hämtad 13 februari, 2014, från <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Nyheter/Stora-forandringar-i-revisionsberattelsen-pa-gang/>

FAR. (2013b). *FARs Samlingsvolym 2013 - revision. 2013*. (35. uppl.). Stockholm: FAR Akademi AB.

FAR. (2013c). *Revisionsberättelsen startskottet för ett angeläget lärande*. Halmstad: Bulls Graphics.

FAR. (2013d). *Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs)*. Stockholm den 22 november 2013.

FEE. (2014). *Opening a discussion: The future of audit and assurance*. Federation of European Accountants. Hämtad 15 februari, 2014, från http://www.fee.be/images/Future_of_Audit_and_Assurance_Discussion_Paper_1402.pdf

Fisher, M. H. (1990). The effects of reporting auditor materiality levels publicly, privately, or not at all in an experimental markets setting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9, 184-223.

Frank, K.E., Lowe, D.J., & Smith, J.K. (2001). "The expectations gap: Perceptual differences between auditors, jurors and students". *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 145-149.

Geiger, M.A., Raghunandan, K., & Rama, D.V. (2005). Recent changes in the association between bankruptcies and prior audit opinions. *A Journal of Practice & Theory*, 24(1), 21–35.

Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25 (4), 659–84.

Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307.

Holma, C., & Zaman, M. (2012). Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1), 51-61.

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

Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (6-7), 810-25.

IAASB. (2013). *Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised international standards on auditing (ISAs)*, Exposure Draft, July, International Federation of Accountants, IFAC.

Koh, H. C., & Woo, E. S. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), 147-154.

Lee, T. A. (1995). The professionalization of accountancy – a history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(4), 48-69.

Lee, T.H., & Ali, A.M. (2008). The Evolving Role of Auditors: Where do we go from here? *Accountants Today*, 20-24.

Lennartsson, R. (2013). Nya revisionsberättelsen - ett systemskifte, *Balans*. Hämtad 13 februari, 2014 från <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/maktigast-i-varlden/>

Manson, S., & Zaman, M. (2001). Auditor communication in an evolving environment: Going beyond SAS 600 auditors' reports on financial statements. *British Accounting Review*, 33, 113–136.

Mjölnevik, A-C. (2010). *Revisionsutskott en studie om förtroende, rättvisa och ansvar* (Doktorsavhandling, Handelshögskolan). Göteborg: Bokförlaget BAS.

Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting & Finance*, 33, 61-78.

Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. *Accounting & Finance*, 34(1), 47-74.

Patel, R., & Davidson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 2. uppl. Lund: Studentlitteratur

Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting & Business Research*, 24(93), 49-68.

Rockness, H. & Rockness, J. (2005). Legislated ethics: from Enron to Sarbanes-Oxley, the impact on corporate America. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 31-54.

Sormunen, N., Jeppesen, K., Sundgren, S., & Svanström, T. (2013). Harmonisation of audit practice: Empirical evidence from going-concern reporting in the Nordic countries, *International Journal of Auditing*, 17(3), 308-326.

Tomkins, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 161-191.

Tuttle, B., Coller, M., & Plumlee, R. D. (2002). The effect of misstatements of varying magnitude on the decisions of financial statement users: An experimental investigation of materiality thresholds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 1-17.

Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hoffman, I. (2012). The auditing reporting debate: Seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193–215.

Zabiholla, R. (2004). Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 134-148.

Öhman, P. (2005). Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker? I S-E. Johansson, E. Häckner & E. Wallerstedt (Red.), *Uppdrag revision* (s. 61-77). Stockholm: SNS Förlag.

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.

Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (Doktorsavhandling, Mid Sweden University, Department of social sciences).

Bilaga 1 - Reflektioner av eget lärande

Individuell reflektion Jenny Larsson

Metodkunskaper

Det var till en början väldigt svårt att välja vilket område vi skulle skriva vår uppsats inom då flera av våra potentiella ämnesval var alldeles för breda för att kunna lösas. Efter många olika förslag på olika problemområden kom vi tillslut fram till att revisionsberättelsen och revisionens förväntningsgap skulle vara intressant att få en djupare förståelse för då både jag och Maral är intresserade av revisionsyrket. Eftersom vi valde att skriva om en revisionsstandard som ännu ej har implementerats gjorde det hela mer intressant då vi skulle skriva om någonting som ska ske i framtiden. De första momenten i examensarbetet var det som jag tyckte var mest krävande i uppsatsskrivandet då det tog mycket tid och kraft från oss båda. Vi läste många vetenskapliga artiklar för att få en helhetsbild om vad vi skulle undersöka. Ju fler artiklar vi läste, ju fler infallsvinklar fick vi och genom feedback från handledare fick vi många gånger höra att vi tog med alldeles för mycket information. Detta resulterade i att mycket av den text vi skrivit, raderades. Det var tufft till en början att behöva radera så mycket text vi arbetat hårt med, men det bidrog i slutändan till en bättre uppsats.

Vi var överens redan från första början när vi valt problemområde att vi ville använda oss av intervjuer vid insamlingen av empirin. Dock var det svårt att få tag på revisorer som hade tid att ställa upp på en intervju på grund av deras höga arbetsbelastning under våren, så vi var mycket tacksamma för dem som tog sig tid och medverka i vår studie. Att få komma till revisorernas kontor var mycket intressant och jag fick verkligen en positiv inblick av deras arbete, därför är jag mycket glad att vi gjorde just intervjuer.

Faktakunskaper

Vi hade en föreläsning om just revision i kursen externredovisning som gjorde att jag fattade tycke för revisionsbranschen. Där fick jag en förståelse för vad en revisor faktiskt gör och vad en revision går ut på men hade inga andra direkta förkunskaper inom detta område. Att sedan få träffa revisorer i praktiken under intervjuerna var därför mycket intressant och jag kunde även fråga dem vad de tycker om sitt yrke och hur deras väg såg ut tills de blev auktoriserade revisorer. Alla dem vetenskapliga artiklarna som vi har granskat och analyserat under uppsatsskrivandet har givetvis hjälpt mig att skapa en djupare förståelse för den problematik revisorer står inför.

Färdighets- och förståelseutveckling

Jag känner verkligen att jag har fått en helt annan syn på revisionsyrket. Eftersom jag inte hade några direkta förkunskaper inom detta område har detta gett mig en stor inblick i revisorernas yrke. Framförallt har jag lärt mig att tolka och granska vetenskapliga artiklar samt att vara kritisk vid användandet av källor. Till en början var det ganska tungt att komma igenom den engelska texten men jag lärde mig hur jag skulle göra för att förstå helheten av andra forskares undersökningar. Genom detta uppsatsskrivande har jag växt som person, att jag faktiskt kan mer än vad jag tror.

Arbetsförhållande

Jag och Maral har samarbetat mycket bra, detta var inget jag någonsin tvekade på eftersom vi har varit vänner sedan utbildningen startades för nästan tre år sedan. Vi har under hela uppsatsskrivandet suttit tillsammans vilket jag har tyckt varit skönt då vi hela tiden kunnat diskutera hur vi vill att arbetet ska se ut och stöttat varandra i skrivandet. Att skriva tillsammans tror jag leder till bättre kvalitet, eftersom varje mening blir då granskat av fyra ögon. Personligen har jag känt att det har varit väldigt tufft att skriva detta arbete, men Maral har hela tiden varit ett stöd och vi har tillsammans gjort det roligare att skriva. Jag känner mig trygg tillsammans med Maral, vi har hela tiden haft bra kommunikation och vi har redan från början sagt vad vi tycker utan att behöva känna oss obekväma. Till sist vill jag bara tacka Maral för att vi har skrivit tillsammans och lärt oss så mycket om varandra och tillsammans skapat en förståelse för revisionsyrket.

Individuell reflektion Maral Djavadpour

Metodkunskaper

Val av ämne inför denna studie var väldigt spännande samtidigt som det var mycket svårt att hitta en inriktning som var tillräckligt intressant. Efter flera avvägningar och diskussioner valde vi att inrikta oss inom revision som blev ett väldigt självklart val för oss då både jag och Jenny är mycket intresserade av att vidareutbilda oss till revisorer. Vi sökte efter aktuella debatter inom området och fann att revisionsberättelsens utformning skulle ändras genom en tillkommande revisionsstandard. Det kändes då väldigt spännande att undersöka vilka problemområden som fanns inom detta fenomen och hittade mängder av källor som behandlade detta område. Då debatten om den nya revisionsstandarden inte hade tillämpats i praktiken blev metodvalet väldigt självklart. Vi valde att intervjua revisorer för att få en uppfattning om hur dessa förändringar skulle påverka deras sätt att skriva revisionsberättelsen. Det som oroade mig till en början var hur vi skulle få tag på revisorer som var villiga att ställa upp på intervjuer då deras medverkan var avgörande för att utföra undersökningen. Under perioden som uppsatsen skrevs hade även revisorer en mycket hektisk period med hög arbetsbelastning vilket oroade både mig och Jenny. Men eftersom att vi i god tid tog kontakt med revisionsbyråerna gick det väldigt smidigt då revisorerna var hjälpsamma och ställde upp på intervjuer trots sina arbetsförhållanden. Personligen tyckte jag att det var väldigt spännande att intervjua revisorerna dels för att vi fick väldigt intressanta svar som vi senare analyserade men även för att jag fick tillfället att uppleva den miljö som jag i framtiden vill jobba inom.

Faktakunskaper

Mina tidigare färdigheter inom revision har varit begränsade då min huvudsakliga inriktning inom ekonomi är redovisning. Under utbildningen har vi haft en kurs som delvis innefattat revision där vi fick en översiktlig genomgång av revisionsberättelsen och revisionsstandarder. Därför var problemområdet som vi valde att undersöka inte helt okända termer utan vi hade lite förkunskaper angående ISA. Då uppsatsens omfattning har sträckt sig över en längre period har den teoretiska och empiriska insamling bidragit till en bredare och djupare förståelse inom revision.

Färdighets- och förståelseutveckling

Denna studie har utvecklat mitt kritiska förhållningssätt. Tidigare arbeten har inte varit lika omfattande och fördjupande som denna c-uppsats och därför upplever jag att jag har fått en bättre färdighet för att kunna göra en undersökning inom ett avgränsat område. Jag har även stärkt min samarbetsförmåga då uppsatsen förutsatt god kommunikation och tålamod. Vidare känner jag att jag har fått en övergripande syn inom revision som jag anser är mycket nyttig då jag vill fortsätta att utvecklas inom detta område.

Arbetsförhållande

Jag och Jenny har sedan tre år tillbaka vart klasskamrater och mycket goda vänner, därför var det ett väldigt självklart val att skriva denna uppsats ihop med henne. Vi har skrivit många arbeten ihop sedan tidigare och känner därför till varandras svagheter och styrkor. Arbetet har vi mestadels skrivit i varandras närvaro och vissa delar av arbetet har delats upp emellan oss. Artiklarna som vi funnit inom området har vi mestadels delat upp mellan varandra och sedan diskuterat och analyserat texten ihop. Det har varit ett lärorikt sätt att skriva denna uppsats på då de har krävt en god relation och samarbete mellan oss. Nackdelen har varit att det har gått lite långsammare än om vi hade delat upp arbetet mer. Vi ansåg dock att denna metod fungerade bra för oss då vi fick en bättre helhetssyn och var lika delaktiga i alla delar av arbetet. Vid tidigare samarbeten har vi arbetat på liknande sätt och därför var det mycket smidigt att fortsätta på detta vis. Förhållandet har fungerat bra då vi känner varandra väl och vet vad vi kan förvänta oss av varandra. Jag vill tacka Jenny för det goda samarbetet och det stöd hon har varit för mig genom hela arbetets gång.

Bilaga 2 - Intervjuguide

Bakgrund

- Hur många års erfarenhet har du som revisor?
- Vad anser du är din roll som revisor?
- Vilket ansvar anser du att du har gentemot användarna? (Kreditgivare och investerare).

Förtroende

- Revisorer förknippas ofta med att tillföra förtroende för företagets finansiella rapporter, hur upplever du att företagsskandaler har påverkat förtroendet för revisorer?
- Tycker du att användarna förväntar sig mer än vad som är rimligt av dig som revisor?

Revisionsberättelse

- Tycker du att den nuvarande revisionsberättelsen utgörs av väsentlig information för användarna?
- Upplever du att revisionsberättelsen idag utgör ett bättre investeringsunderlag än den tidigare versionen för användarna?
- Kommer en ökad information i revisionsberättelsen leda till ett bättre beslutsunderlag för användarna?

ISA 701

- Hur tror du att ISA 701 kommer påverka ditt sätt att rapportera och hur ställer du dig mot denna förändring?
- Tycker du att ISA 701 ställer rimliga krav till din rapportering?
- Hur stor utsträckning tror du att lagar och regler i Sverige begränsar dig från att öka informationsunderlaget enligt ISA 701? (Tystnadsplikten)

Förväntningsgap

- Ett förväntningsgap kan uppstå när användarnas förväntningar på revisorn inte stämmer överens med vad revisorn faktiskt gör, anser du att detta gap finns mellan er?
- Vilken effekt tror du att en utökad revisionsberättelse enligt ISA 701 kan ha på förväntningsgapet?
- Tror du att det är möjligt att tillgodose användarnas förväntningar helt?