



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

Revisorns bedömning av fortsatt drift

- En kvalitativ studie om faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift

Isabelle Alftén och Sofia Håkansson

Fakulteten för ekonomi

Författare

Isabelle Alftén och Sofia Håkansson

Titel

Revisorns bedömning av fortsatt drift – En kvalitativ studie om faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift

Title

The auditor's going-concern judgment - A qualitative study about factors that can influence an auditor's going concern-decision

Handledare

Caroline Pontoppidan

Medbedömare

Daniela Argento

Examinator

Marina Jogmark

Ämnesord

Fortsatt drift, bedömning av fortsatt drift, professionell bedömning och beslutsfattande, revisionsprocess.

Abstrakt

Skandaler inom revisionsprofessionen har lett till en ökad kritik mot revisorer, eftersom deras förmåga att upplysa om problem med fortsatt drift ifrågasattes. I revisionsberättelsen ska revisorn uttala sig om det föreligger tvivel till fortsatt drift, vilket är ett stort ansvar eftersom det handlar om en bedömning av framtida händelser. Forskning visar att bedömningar av fortsatt drift mellan byråer skiljer sig åt beroende på olika faktorer som kan påverka revisorns bedömning. Detta leder till en nyfikenhet för vilka faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift.

Syftet med studien är att identifiera revisorer i olika revisionsbyråers tillvägagångssätt vid bedömning av fortsatt drift för att skapa en ökad förståelse för vilka faktorer som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift.

Studiens ansats är abduktiv där teorin utgår ifrån revisorns bedömning av fortsatt drift, men som vidare innehåller teorier som kan förklara och hjälpa till att tolka hur revisorn fattar sitt beslut om fortsatt drift. För att få ytterligare förståelse har semi-strukturerade intervjuer utförts med auktoriserade revisorer på olika revisionsbyråer. Empirin från intervjupersonerna resulterar i nya iakttagelser i form av de berättelser revisorerna ger om sin kunskap och erfarenhet av fortsatt drift.

Slutsatsen av denna studie är att de olika faktorer som påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift är byråstorlek, klientportfölj, kunskap, erfarenhet, specialistpersonal, beslutsstöd, användning av beslutsstöd, samt lagar och standarder.

Abstract

Scandals in the audit profession have led to an increased criticism of auditors, as their ability to disclose problems with going-concern has been questioned. In the audit report, the auditor shall pronounce if there are doubts about the going-concern, which is a major responsibility as it concerns a judgment of future events. Research shows that the going-concern judgments between auditing firms differ due to different factors affecting the auditor's judgment. Hence, there is a curiosity for which factors may influence the auditor's going-concern judgment.

The purpose of this study is to identify auditors in different audit firms' approaches to the going-concern judgment in order to provide a better understanding of the factors that may influence an auditor's going-concern judgment.

The approach of the study is abductive, where the theory is based on the auditor's going-concern judgment, but also contains theories that can explain and help interpret how the auditor makes the going-concern decision. For further understanding, semi-structured interviews have been conducted with authorized auditors at various audit firms. The interviews conducted results in new observations where auditors share their knowledge and experience of going-concern judgments.

The conclusion of this study is that the various factors affecting the auditor's going-concern judgment are firm size, client portfolio, knowledge, experience, specialist personnel, decision aids, use of decision aids, as well as laws and standards.

Förord

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till revisorerna som har gett sin tid och delat med sig av sina kunskaper och erfarenheter. Därefter vill vi även tacka vår handledare Caroline Pontoppidan för hennes stöd och vägledning under uppsatsens gång. Vidare vill vi tacka våra nära och kära som har stöttat oss och varit så förstående när vi har varit fullt upptagna under de senaste veckorna.

Slutligen vill vi tacka varandra för ett gott samarbete som har innefattat allt mellan frustration och skratt till tålamod och uppmuntran.

Kristianstad 2018-05-25

Isabelle Alftén

Sofia Håkansson

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMATISERING.....	2
1.3 FRÅGESTÄLLNING	4
1.4 SYFTE.....	5
1.5. DISPOSITION.....	5
2. METOD	6
2.1 VETENSKAPLIG METOD.....	6
2.1.1 Forskningsfilosofi	6
2.1.2 Forskningsansats.....	7
2.1.3 Forskningsmetod.....	8
2.1.4 Litteratursökning.....	8
2.2 EMPIRISK METOD	9
2.2.1 Intervjuer som datainsamlingsmetod.....	9
2.2.2 Intervjuernas struktur och intervjuguide	10
2.2.3 Urval.....	11
2.2.4 Informationsbearbetning.....	13
2.2.5 Tillförlitlighet, trovärdighet och generaliserbarhet.....	14
2.2.6 Etiska beaktande.....	15
3. INSTITUTIONALIA	16
3.1 REVISIONSSTANDARDER OCH PRINCIPER	16
3.2 GOD REVISIONSSED	16
3.3 GOD REVISORSSSED	17
3.4 REVISIONSPROCESSEN OCH REVISIONSBERÄTTELSEN	17
3.5 FORTLEVNADSPRINCIPEN OCH BEDÖMNINGEN AV FORTSATT DRIFT.....	19
3.6 ISA 570 FORTSATT DRIFT (OMARBETAD)	20
4. TEORETISK REFERENSRAM	23
4.1 PROFESSIONELL BEDÖMNING OCH BESLUTFATTANDE.....	23
4.1.1 Personen.....	25
4.2 PROFESSIONELL SKEPTICISM	26
4.3 ORGANISATIONSTEORI	26

4.3.1	Organisationskultur	27
4.3.2	Beslutsteori.....	29
4.4	REVISIONSKVALITET.....	30
4.4.1	Träffsäkerhet	31
4.4.2	Byråstorlek och klientportfölj.....	31
4.4.3	Erfarenhet.....	33
4.5	SAMMANFATTNING.....	33
5.	ANALYS	36
5.1	REVISORNS BEDÖMNING OCH BESLUT OM FORTSATT DRIFT	36
5.1.1	Bedömningen av fortsatt drift.....	36
5.1.2	Identifiera och bedöma problem med fortsatt drift.....	38
5.1.3	Företagsledningens planer och åtgärder	39
5.1.4	Beslut om fortsatt drift.....	40
5.2	FAKTORER SOM KAN PÅVERKA REVISORNS BEDÖMNING AV FORTSATT DRIFT	43
5.2.1	Byråstorlek och klientportfölj.....	43
5.2.2	Kunskap	45
5.2.3	Internutbildningar	47
5.2.4	Erfarenhet.....	48
5.2.5	Specialistpersonal.....	52
5.2.6	Beslutsstöd	53
5.2.7	Användning av beslutsstöd	54
5.2.8	Lagar och standarder	56
6.	AVSLUTANDE DISKUSSION OCH SLUTSATS.....	58
6.1	STUDIENS FRÅGESTÄLLNING	58
6.2	STUDIENS SYFTE.....	59
6.5	SLUTSATS	60
6.3	STUDIENS BIDRAG	63
6.4	FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING	64
	LITTERATURFÖRTECKNING	65
	BILAGA 1	69

TABELLINNEHÅLL

Tabell 2.1: Respondenter	13
--------------------------	----

FIGURFÖRTECKNING

Figur 3.1: Revisionsprocessen	18
Figur 3.2: Beskrivning av de tre övergripande stegen i revisorns bedömning av fortsatt drift.	20
Figur 4.1: Modell över de olika faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift	35
Figur 6.1: Modell över de olika faktorer som studien visar kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift.	63

1. Inledning

I detta kapitel presenteras först studiens bakgrund. I problematiseringen redogörs sedan för tidigare forskning inom ämnet och valet av forskningsämne motiveras. Slutligen presenteras studiens frågeställning och syfte, samt uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Enligt revisionsstandarden ISA 200 (*International Standards on Accounting*) är syftet med revision att ge ett ökat förtroende för de finansiella rapporterna hos de potentiella intressenterna som tar del av rapporterna, till exempel investerare, leverantörer och banker (FAR, 2018). Revisorn ska följaktligen granska de finansiella rapporterna och göra ett uttalande i revisionsberättelsen om rapporterna har upprättats i enlighet med tillämpligt ramverk för finansiell rapportering (ISA 200). Vidare ska de finansiella rapporterna upprättas enligt ett antagande om att företaget kommer att fortsätta driften under en överskådlig framtid (ISA 570). Till följd av detta är revisorn därför skyldig att granska ett företags förmåga att överleva för att sedan vid behov uttala sig om det finns betydande tvivel för ett företags förmåga att kunna fortsätta sin verksamhet 12 månader efter balansdagen (Tagesson & Öhman, 2015).

Revisionsprofessionen har under de senaste åren blivit utsatt för en högre granskning från allmänheten och lagstiftare som ett resultat av de finansiella skandaler som skedde mellan 2000 till 2002 (Myers, Schmidt, & Wilkins, 2014) och den globala finanskrisen som började under 2007 (Holm & Zaman, 2012, Myers et al., 2014). Skandalerna innefattade att bland annat välkända företag såsom WorldCom, Enron och revisionsfirman Arthur Andersen kraschade (Fargher & Jiang, 2008; Kaplan & Williams, 2012; Myers et al., 2014), vilket i sin tur ledde till en ökad mediegranskning som ifrågasatte varför revisorerna inte varnade intressenter om företagens problem (Rodgers, Guiral, & Gonzalo, 2009). Vidare uppstod en diskussion angående förtroendet för revisionsbranschen (Rodgers et al., 2009), professionens förmåga att vara objektiv (Myers et al., 2014), samt revisorers oberoende (Rodgers et al., 2009) med särskilt fokus på revisorns bedömning och uttalande om företags förmåga till fortsatt drift (Carson, Fargher, Geiger, Lennox, Raghunandan, & Willekens, 2013).

Revisionsprofessionen stod således inför en ökad press att återställa förtroendet för revisionen. Frågor angående revisionskvalitet samt effektiviteten och kvaliteten på den finansiella rapporteringen väcktes i samband med skandalerna och krisen (Holm & Zaman, 2012), och det var då som bland annat revisorns rapportering av fortsatt drift framhövdes (Tagesson & Öhman, 2015). Allmänheten krävde således mer information i revisionsberättelsen beträffande företagets förmåga till fortsatt drift (Rodgers et al., 2009). Inte bara revisorns felaktiga revisionsberättelser kritiserades utan även lämpligheten av den rådande lagstiftningen ifrågasattes (EC, 2014). Till följd av kritiken mot revisionen och revisorns roll krävdes en granskning samt åtgärder av revisionsprofessionens rådande lagar och standarder (Fargher & Jiang, 2008; Myers et al., 2014).

Den globala standardsättaren International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)¹ har med hänsyn till den förändring av lagar och standarder som krävts, arbetat med att förbättra och förtydliga revisionsstandarderna genom att fokusera på revisionsberättelsen och revisionskvaliteten (Cordos & Fülöp, 2015). I den Europeiska Unionen (EU) har man på motsvarande vis arbetat med att förbättra revisionskvaliteten genom att försöka stärka revisorns oberoende och professionella skepticism samt värdet av revisionsberättelsen (Direktiv 2014/56/EU, 2014).

1.2 Problematisering

Som tidigare nämnts har vikten av revisorns roll vid bedömning och uttalanden om fortsatt drift blivit allt mer viktig på grund av de stora skandaler som uppdragats. Den ökade granskningen av företags räkenskaper har därför satt revisorn i en ansvarsfull position där ett uttalande i revisionsberättelsen kan leda till att revisorn får ta emot mycket kritik. Revisorn ställs inför ett dilemma eftersom hur bedömningen än görs, det vill säga om revisorn uttalar sig om betydande tvivel eller avstår att göra detta, så

¹ IAASB (<https://www.iaasb.org/>) är ett oberoende utskott (IFAC), som är den globala organisationen till *International Federation of Accountants* för revisions- och rådgivningsbranschen. De internationella revisionsstandarderna *International Standards on Accounting* (ISA) ges ut av IAASB (Carrington, 2014; IFAC, 2018a).

innebär detta konsekvenser som gör att antingen intressenterna eller klienten drabbas. Om ett företag har gått i konkurs utan ett uttalande om tvivel till fortsatt drift i revisionsberättelsen finns det en risk att revisorn blir kritiserad (Carrington, 2014) vilket är jämförbart med det som hände vid de tidigare nämnda skandalerna. Däremot kan revisorn även ifrågasättas och riskera att förlora sin klient om han eller hon beslutar att uttala sig om fortsatt drift och om företaget därefter inte skulle gå i konkurs (Carrington, 2014; Svanberg & Öhman, 2014). Ytterligare en omdiskuterad risk vid revisorns uttalande är att bedömningen skulle fungera som en självuppfyllande profetia, där ett uttalande om tvivel för fortsatt drift just därför orsakar att företaget sätts i konkurs. Den självuppfyllande profetian sker då till följd av att uttalandet i revisionsberättelsen skapar oro bland exempelvis investerare där dessa eventuellt undviker att fortsätta investera i företaget (Carrington, 2014; Öhman, 2015). Öhmans (2015) studie visar dock ett resultat som tyder på att ett uttalande inte har så stor påverkan för företaget, eftersom flertalet företag där revisorn uttalar sig om tvivel till fortsatt drift överlever året efter varningen, och en del av dessa är även verksamma i flera år efter varningen.

Det finns en stor del kvantitativ forskning inom ämnet fortsatt drift där information från de finansiella rapporterna har använts för att undersöka revisorns beslut att uttala sig om fortsatt drift (Carson et al., 2013). Carson et al. (2013) menar därför att det är svårt att göra ytterligare forskning med denna inriktning. Trots mängden tidigare forskning inom ämnet så finns det möjligheter till kvalitativ forskning som bättre beskriver revisorernas tillvägagångssätt vid en bedömning av fortsatt drift (Carson et al., 2013). Humphrey (2008) och Carson et al. (2013) argumenterar för att det behövs studier som går mer in på djupet och undersöker vad revisorn faktiskt gör i praktiken och hur revisorn fattar sina beslut. Detta kan i sin tur bidra med en ökad förståelse för vad som kan påverka en revisors bedömning vid fortsatt drift.

Cordos & Fülöp (2015) lyfter fram att det finns ett starkt samband mellan uttalanden om fortsatt drift och revisionskvalitet. Eftersom ett uttalande om fortsatt drift i revisionsberättelsen signalerar ett företags ställning så kan en felaktig bedömning leda till en låg revisionskvalitet (Cordos & Fülöp, 2015). Pettersson & Håkansson (2012) har i sin studie undersökt sambandet mellan revisionskvalitet och revisionsbyråernas

storlek där *Big 4*² har jämförts med övriga revisionsbyråer. Skillnaden i revisionskvalitet mellan *Big 4* och övriga revisionsbyråer undersöktes för att förstå varför klienter ofta väljer att få sin revision utförd av *Big 4* istället för övriga revisionsbyråer (Pettersson & Håkansson, 2012).

Tagesson & Öhman (2015) bidrar i sin studie med ett resultat som visar att *Big 4* har byråspecifika skillnader som gör att träffsäkerheten mellan byråerna skiljer sig åt. Träffsäkerheten innebär hur korrekta revisorerna är i sina bedömningar av fortsatt drift (Björkstrand & Nordholm, 2014). Tagesson & Öhman (2015) kunde dock inte förklara vad dessa byråspecifika skillnader var och hur de uttryckte sig. Vidare ger författarna därför förslag på att forskning med en kvalitativ ansats kan öka chansen att finna dessa faktorer och förstå skillnaderna, vilka kan uttrycka sig i form av exempelvis organisationskultur, klientportfölj, byråspecifika rutiner eller kontorsstorlek (Tagesson & Öhman, 2015). Med tanke på dessa byråspecifika skillnader så är en generalisering av de fyra stora byråerna egentligen oriktig att göra (Humphrey, 2008; Öhman, 2015). Baserat på Tagesson & Öhmans (2015) studie, har en vetskap om byråspecifika skillnader mellan *Big 4* framkommit, vilket gör det möjligt att anta att dessa byråspecifika skillnader inte bara existerar mellan *Big 4* utan även mellan övriga revisionsbyråer.

Till följd av ovanstående diskussion ser vi ett tillfälle och intresse för vidare forskning som genom en kvalitativ ansats undersöker samt skapar en ökad förståelse för revisionsprocessen vid revisorns granskning och bedömning av fortsatt drift. Vidare finns det en möjlighet att kunna förklara och få en ökad förståelse för vilka faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift.

1.3 Frågeställning

Hur identifierar och bedömer revisorer i olika revisionsbyråer fortsatt drift under revisionsprocessen?

² *Big 4* består av de fyra största internationella revisionsbyråerna Deloitte, PwC, EY och KPMG (Carrington, 2014).

1.4 Syfte

Studiens syfte är att identifiera revisorer i olika revisionsbyråers tillvägagångssätt vid bedömning av fortsatt drift för att skapa en ökad förståelse för vilka faktorer som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift.

1.5. Disposition

Uppsatsen är uppdelad i sex kapitel. I detta första kapitel presenteras studiens bakgrund som följs av en problematisering och avslutas med studiens frågeställning samt syfte. I det följande kapitlet presenteras studiens metod som är uppdelad i vetenskaplig metod och empirisk metod. Den vetenskapliga metoden innefattar studiens forskningsfilosofi, forskningsansats och forskningsmetod, och i den empiriska metoden redogörs hur empiri har samlats in och bearbetats. Det tredje kapitlet är ett institutionaliakapitel som beskriver varför revisionen är reglerad och vilka regelverk och standarder som behandlar fortsatt drift. Vidare presenteras den teoretiska referensramen i det fjärde kapitlet, som innefattar litteratur och teori som kan förklara de olika aspekterna av revisorns bedömning av fortsatt drift. I teorikapitlet redogörs även för två utvecklade modeller som ligger till grund för analysen. I det femte kapitlet presenteras och analyseras den insamlade empirin. I det avslutande kapitlet redogörs för studiens resultat och slutsatser, samt vad studien har bidragit med och förslag till framtida forskning.

2. Metod

Detta kapitel inleds med en presentation av den vetenskapliga metoden, vilken innefattar studiens forskningsfilosofi, forskningsansats och forskningsmetod. Därefter redogörs studiens empiriska metod som innefattar hur data har samlats in och bearbetats. Kapitlet avslutas med viktiga aspekter att ta hänsyn till under studiens gång.

2.1 Vetenskaplig metod

I denna del av kapitlet presenteras den vetenskapliga metoden som inleds med hermeneutik som valet av forskningsfilosofi. Vidare beskrivs studiens val av en abduktiv forskningsansats och slutligen motiveras valet av kvalitativ forskning som forskningsmetod.

2.1.1 Forskningsfilosofi

Eftersom studien kommer att bidra med svar på olika faktorer som påverkar en revisors bedömning av fortsatt drift, och hur revisorn resonerar kring sitt beslut så utgår den vetenskapliga ansatsen ifrån ett hermeneutiskt synsätt. Hermeneutik är ett kunskapsideal som bygger på relativistiska tankegångar, där inget bör betraktas enbart objektivt utan där alla sanningar är relativa. Detta betyder att ett objektivt betraktat socialt sammanhang kräver tolkning som den sociala verklighet som den är, baserad på människor samt deras tankar och handlingar (Denscombe, 2016). En social verklighet kräver en hel del tolkning för att förstå eftersom den har flera olika faktorer som påverkar utfallet av helheten (Lind, 2014). Tolkningen av ett socialt sammanhang är en process av narrativ tolkning som inleds med vår förförståelse. Efterhand som processen fortgår så ökar förståelsen och leder till slut till en djup och komplex förståelse av alla sammanhangets delar. Detta koncept nämns ofta som den hermeneutiska cirkeln. Sammanfattat är denna filosofi en producering av empiri, som syftar till att förstå en helhet och dess faktorer (Ahrne & Svensson, 2015).

Eftersom förståelse för relationer och processer är det som är syftet med det hermeneutiska kunskapsidealet (Denscombe, 2016) så har vi valt att använda oss av

denna forskningsfilosofi. En bredare förståelse för hur revisorer betraktar sitt arbete, hur de ser på sina egna handlingar och på sina egna beslut, hjälper oss att få en djupare förståelse för hela sammanhanget, det vill säga för revisionsbyråerna och deras revisionsprocesser. En förståelse för varje revisors revisionsprocess och beslutsprocess hjälper oss att kunna urskilja vilka faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift.

2.1.2 Forskningsansats

Forskningsansatsen ses oftast som induktiv eller deduktiv, där en induktiv ansats har sin utgångspunkt i empirin och den deduktiva ansatsen utgår ifrån teorin (Alvesson & Sköldberg, 2017). Alvesson & Sköldberg (2017) beskriver att det som kännetecknar induktion är att ett samband som observeras i ett antal enskilda fall kan påstås vara generellt gällande, medan utgångspunkt i deduktionen på motsatt sätt är en generell regel som påstås förklara ett specifikt enskilt fall av betydelse för forskningen. Vidare skriver författarna att nackdelen med de båda ansatserna är att de tenderar att inte innefatta underliggande mönster, tendenser eller situationer. Det finns dock andra alternativ och ett av dessa är abduktionen, det är denna ansats som har tillämpats i denna studie. Den stora fördelen med abduktion, till skillnad från den induktiva och deduktiva ansatsen, är att den innefattar underliggande mönster och förståelse (Alvesson & Sköldberg, 2017). Abduktionen utgår, likt induktionen, från empirin men inbegriper även teoretiska aspekter likt deduktionen. Det som kännetecknar abduktionen är utgångspunkten i ett enskilt fenomen som förklaras genom ett hypotetiskt generellt mönster. För att sedan ge ytterligare stöd till tolkningen krävs nya iakttagelser (Alvesson & Sköldberg, 2017).

Syftet med denna studie är att identifiera revisorns tillvägagångssätt vid bedömning av fortsatt drift för att skapa en ökad förståelse för vilka faktorer som kan påverka revisorns beslut om fortsatt drift. Således handlar det om en utgångspunkt i revisorns bedömning av fortsatt drift och för att kunna uppfylla studiens syfte krävs det teorier som kan förklara och hjälpa till att tolka hur revisorn fattar sitt beslut om fortsatt drift. Därmed kommer framför allt organisationsteori samt revisorns professionella bedömning och beslutsfattande att användas i denna studie för att kunna tolka och

förklara studiens fenomen. Dessa två teorier kan förklara hur beslutsfattandet påverkas dels utifrån ett organisatoriskt perspektiv, dels av individens eget omdöme. För att få ytterligare förståelse har intervjuer utförts med auktoriserade revisorer på olika revisionsbyråer. Empirin från intervjupersonerna resulterar i nya iakttagelser i form av de berättelser revisorerna ger om sin kunskap och erfarenhet av fortsatt drift.

2.1.3 Forskningsmetod

Som tidigare nämnts föll valet på att göra en kvalitativ studie eftersom det fanns ett uttryckt behov av kvalitativ forskning som kan klargöra och ge en förståelse för det som tidigare kvantitativa studier inte har kunnat förklara. Således fokuserar denna studie på revisorns beslutsprocess samt de olika faktorer som kan föreligga och som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift.

Kvalitativ forskning utgår från ett verklighetstroget och tolkande perspektiv av världen (Alvesson & Skoldberg, 2017) där forskaren är nära de människor och miljöer som studeras (Ahrne & Svensson, 2015; Alvesson & Skoldberg, 2017). Vidare försöker forskaren förstå eller tolka fenomen utifrån den innebörd människor ger dem och detta sker genom att forskaren studerar fenomenet i dess naturliga omgivning (Alvesson & Skoldberg, 2017). Följaktligen valdes kvalitativa intervjuer som datainsamlingsmetod i denna studie för att kunna studera fenomenet, revisorns beslutsprocess angående fortsatt drift, utifrån intervjupersonernas perspektiv (Bryman & Bell, 2017). Carson et al. (2013) uttrycker i sin sammanställning av tidigare forskning om fortsatt drift att detaljerade intervjuer sällan har använts för att få insikt i beslutsprocessen gällande fortsatt drift. Genom att utföra kvalitativa intervjuer med auktoriserade revisorer avser vi således att kunna uppnå en fördjupad förståelse för revisorns beslutsprocess vid bedömningen av fortsatt drift.

2.1.4 Litteratursökning

Insamling av information har skett genom Högskolan Kristianstads databas där sökningar har skett på Google Scholar och Summon. Sökorden har till största del innefattat engelska ord och termer, så som bland annat *audit*, *going concern*, *going concern opinion*, *going concern uncertainty*, *auditor decision-making*, *judgement and decision making* och *audit process*. Förutom insamling av funna vetenskapliga artiklar

via dessa databaser så har tidigare uppsatser inom olika delar av ämnet inhämtats från Uppsök där författarnas användning av källor inom ämnet har använts. Utöver vetenskapliga artiklar och uppsatser om fortsatt drift så har läroböcker och kurslitteratur använts som komplement för att få en ökad förståelse för olika teorier som har behövts för att kunna uppfylla studiens syfte.

2.2 Empirisk metod

I denna del av kapitlet görs en genomgång av den empiriska metoden som inleds med en beskrivning av litteratursökningen. Vidare motiveras valet av intervjuer som datainsamlingsmetod och därefter beskrivs intervjuernas struktur, utformningen av intervjuguiden (se Bilaga 1) och valet av respondenter. Slutligen presenteras hur det empiriska materialet har bearbetats samt viktiga aspekter att ta hänsyn till i studien.

2.2.1 Intervjuer som datainsamlingsmetod

The goal of our study is to provide detailed insights [...] we use interview method to gather such insight, because this method allows us to explore issues that are difficult to examine using archival methods (Beasley, Carcello, Hermanson, & Neal, 2009, s 72).

Genom att använda citatet från Beasley et al. (2009) kan valet av intervjuer som datainsamlingsmetod motiveras för denna studie. Intervjuer innebär således en metod som ger möjlighet till en mer detaljerad insikt och förståelse för revisorns bedömning och beslutsfattande, vilket inte hade kunnat uppnås genom att studera och analysera statistisk data. Intervjuer är ett bra verktyg just för att personer kan berätta om hur de utför saker i praktiken, vilka rutiner de har samt hur deras erfarenhet av ett fenomen ser ut (Ahrne & Svensson, 2015). Däremot är en nackdel med intervjuer att de bidrar med en begränsad beskrivning av fenomenet, vilket kan betyda att de behöver kompletteras med en annan metod för att ge en mer fullständig bild. Det är inte heller säkert att personerna gör vad de säger och därför kan observationer vara en lämplig komplettering för att kunna se just vad personerna gör. Vidare innebär intervjuer också att det är forskaren som tolkar intervjupersonernas svar och detta kan innebära att det kanske finns andra betydelser och andra sätt att tolka svaren än den tolkning som forskaren gör (Ahrne & Svensson, 2015).

Genom de kvalitativa intervjuerna finns en möjlighet till variation mellan fasta frågeformuleringar och mer öppna frågor. Kvalitativa intervjuer erbjuder även att utformningen av frågorna och ordningen på frågorna kan anpassas under intervjuens gång, vilket öppnar upp för att kunna få svar på ytterligare frågor (Ahrne & Svensson, 2015). Vidare skriver Ahrne & Svensson (2015) att denna flexibilitet kan skapa en bredare bild av fenomenet genom beskrivningar av handlingar och situationer, men samtidigt kan det ändå krävas standardiserade frågor i en viss utsträckning för att kunna jämföra svaren mellan olika intervjuer.

Att utföra intervjuer över telefon är inte särskilt vanligt inom företagsekonomisk forskning (Bryman & Bell, 2015), men vi ville gärna erbjuda revisorerna valet att välja mellan en personlig intervju och telefonintervju för att öka vår chans att de ville ställa upp som respondenter. Att använda sig av telefonintervju framför personlig intervju har sina fördelar då det bland annat innebär ett billigare alternativ och lättare för intervjuaren att planera genom att mindre tid och pengar behöver spenderas på att resa till olika respondenter (Bryman & Bell, 2015). För vår del medförde telefonintervjuer en chans för oss att bredda vårt urval av respondenter till andra orter som annars hade inneburit lång ressträcka. Ytterligare en fördel med intervjuer över telefonen kan vara att intervjuans distans till intervjuaren leder till att svaren inte påverkas i samma utsträckning av intervjuarens närvaro och karaktärsdrag (Bryman & Bell, 2015). Vidare beskriver Bryman & Bell (2015) att de nackdelar som finns med telefonintervjuer kan i omvänd ordning vara att intervjuarens distans till respondenten leder till att en observation av personen under intervjun inte är möjlig. Genom att inte kunna observera under intervjun blir det svårare för intervjuaren att kunna uppfatta förvirring och oro hos respondenten. Slutligen är långa intervjuer inte lämpliga över telefon, utan en riktlinje på 20–25 minuter är passande (Bryman & Bell, 2015). Denna riktlinje uppfylldes under den telefonintervju som utfördes i studien, vilken blev knappt 25 minuter lång (se Tabell 2.1).

2.2.2 Intervjuernas struktur och intervjuguide

I denna studie utförs intervjuerna utifrån en semistrukturerad struktur, vilket innebär att intervjuerna följer en intervjuguide med relativt specifika ämne och frågor som behöver

besvaras (Bryman & Bell, 2015; Denscombe, 2016). Semistrukturerade intervjuer innebär dock att det går att avvika från intervjuguiden genom att de öppnar upp för att ställa följdfrågor på intervjupersonens svar. Semistrukturerade intervjuer öppnar också upp möjligheten att kunna anpassa intervjun och följderna av frågor efterhand som intervjun pågår (Bryman & Bell, 2015). Följaktligen blir intervjuerna mer flexibla eftersom det går att bemöta respondenten genom att gå i hans eller hennes riktning. Intervjuguiden som utformades för denna studie börjar med ett antal standardiserade frågor i syfte att kunna jämföra och se om faktorer såsom ålder, utbildning, kunskap, erfarenhet, byråttillhörighet, kontorsstorlek och klientportfölj spelar in i revisorns bedömning av fortsatt drift (se Bilaga 1). Därefter följer mer öppna frågor där de intervjuade revisorerna får berätta om sin erfarenhet av fortsatt drift. De öppna frågorna leder till mer utförliga och detaljerade svar och uppmuntrar respondenten att lägga till något som denne anser saknas eller som han eller hon tycker är särskilt viktigt (Bryman & Bell, 2015; Denscombe, 2016), vilket i sin tur kan tillföra mer värde till studien.

2.2.3 Urval

För att kunna svara på vår forskningsfråga behövde valet av respondenter bestå av auktoriserade revisorer som har egna uppdrag där han eller hon är vald revisor. Följaktligen upprättar dessa revisorer revisionsberättelsen där en eventuell upplysning eller uttalande om fortsatt drift förekommer. Vi ville få en variation i storleken på byråerna som revisorerna arbetar på, och som går att se i Tabell 2.1 har intervjuer utförts med revisorer från en liten byrå, en medelstor, två stora³ och en *Big 4*-byrå. De stora byråerna har klassificerats som stora eftersom de är bland de tio största byråerna i världen. Den medelstora byrån har klassificerats som medelstor eftersom den har mer än ett kontor med över 20 anställda. Den minsta byrån har klassificerats som liten eftersom den är en lokal revisionsbyrå med ett kontor, och har mindre än 20 anställda.

Vi började med att skicka mejl till potentiella respondenter där vi förklarade att vi sökte intervjupersoner till vår kandidatuppsats i ämnet fortsatt drift. Vidare beskrev vi när intervjuerna var tänkta att genomföras, hur lång tid vi beräknade att en intervju skulle ta samt att vi kunde erbjuda personlig intervju eller telefonintervju. Mejlet avslutades med

³ Respondent D och E arbetar på samma revisionsbyrå (se Tabell 2.1).

att revisorerna gärna fick mejla eller ringa oss om de var intresserade av att ställa upp eller om de hade några frågor. Dock blev responsen på mejlet dålig och vi beslutade oss därefter att ringa istället. Totalt bokade vi sex stycken intervjuer med revisorer från fem olika revisionsbyråer, två via mejl och resterande fyra via telefonsamtal. Vi kunde då konstatera att den personliga kontakten uppskattades mer. Alla intervjuer förutom en utfördes på revisorernas kontor, den andra genomfördes via telefon. Intervjuernas varaktighet varierade mellan allt från 16 minuter till 50 minuter. Vi tror att den stora variationen är främst på grund av den skillnad i erfarenhet som revisorerna hade vad gäller uttalanden om fortsatt drift. De som hade gjort ett antal uttalanden i revisionsberättelsen kunde därmed ge mer utförliga svar och exempel på en del av frågorna.

Genom att intervjua mellan sex till åtta personer från en bestämd grupp ökar chansen att materialet blir förhållandevis neutralt och fritt från personernas egna uppfattningar om fenomenet (Ahrne & Svensson, 2015). I denna studie upplever vi att det empiriska materialet som genererades genom de sex intervjuerna som utfördes är tillräckligt för att kunna identifiera revisorns tillvägagångssätt vid bedömningen av fortsatt drift samt kunna förklara ett antal faktorer som kan påverka bedömningen.

Tabell 2.1 Respondenter

	Revisor A	Revisor B	Revisor C	Revisor D	Revisor E	Revisor F
Kön	Kvinna	Kvinna	Man	Man	Man	Man
Ålder	43	55	35	34	41	45
Byrå	Medelstor	Stor	Big 4-byrå	Stor	Stor	Liten
Befattning	Auktoriserad revisor/ Delägare	Auktoriserad revisor/ Partner/ Kontorschef	Auktoriserad revisor/ Certifierad kommunal revisor	Auktoriserad revisor	Auktoriserad revisor	Auktoriserad revisor/ Partner
Verksam revisor	20 år	31 år	10 år	10 år	17 år	23 år
Auktoriserad revisor	13 år	26 år	6 år	4 år	9 år	17 år
Uppdrag	19 st	Ca 60 st	Ca 60 st	5 st	Ca 80 st	Ca 100 st
Datum	25/4	2/5	4/5	9/5	9/5	11/5
Tid	32 min	25 min	42 min	16 min	25 min	50 min
Plats	Kontor	Telefon	Kontor	Kontor	Kontor	Kontor

2.2.4 Informationsbearbetning

Eftersom vi var två stycken som genomförde intervjuerna kunde den ena ställa frågorna och den andra kunde fokusera på att föra anteckningar under intervjuerna och uppmärksamma eventuella följdfrågor eller där ett djupare eller tydligare svar var önskvärt. Alla intervjuer spelades även in efter samtycke från samtliga respondenter. Efter varje intervju transkriberades ljudupptagningarna eftersom det underlättar för att sedan kunna söka och göra jämförelser mellan data (Denscombe, 2016). Transkriberingarna bidrar även med en enklare form av data än ljudupptagningarna, vilket i sin tur underlättar i analysen (Denscombe, 2016). Efter att alla transkriberingar var klara läste vi igenom materialet för att markera centrala meningar och göra kommentarer. Att börja bearbeta materialet på detta sätt är det som Ahrne & Svensson (2015) benämner en öppen kodning och det innebär att kommentarerna av materialet sker spontant och utan särskilt mycket fokus på helheten. Därefter fortsatte vi att bearbeta materialet genom att läsa det igen och sätta kodord utifrån teorin och den sammanfattande modellen av faktorer (se Figur 4.2). I detta steg

har vi gått över i en mer fokuserad kodning där det går att se om ett mönster bildas i kodningen eller om det kanske också finns något som bryter mönstret (Ahrne & Svensson, 2015). Slutligen reducerades det empiriska materialet genom att välja bort delar utifrån de frågor från intervjuguiden som inte skulle ge något relevant bidrag till analysen. Samtidigt valdes även de delar av materialet som vi ville fokusera på och som skulle kunna användas som exempel och citat i analysen.

2.2.5 Tillförlitlighet, trovärdighet och generaliserbarhet

Vid val av att använda sig av kvalitativa data så är det viktigt att ta tillförlitlighet och trovärdighet i beaktande. Kvalitativ data har en tendens att visa att det kan se liknande ut i flera sammanhang, och på så sätt är generaliserbarhet även viktigt att ta hänsyn till vid forskningen. Vidare är beaktande av tillförlitlighet, trovärdighet och generaliserbarhet vid bearbetning av kvalitativ data väsentligt för att ge studien en högre kvalitet.

För att kunna granska forskningsprocessen krävs det att datamaterialet som används är tillförlitligt (Denscombe, 2016). Det är vanligt att forskaren blir som en del av insamlingstekniken eftersom personen samlar information genom rollen som intervjuare. Det är då viktigt att uppvisa att forskaren är objektiv i sitt utförande och att forskningens upptäckter inte är beroende av valet av forskare, utan att resultatet skulle bli detsamma oavsett forskare. Detta gör att datamaterialet blir pålitligt och uppvisar tillförlitlighet eftersom beslut som tas under forskningsprocessen anses vara troliga (Denscombe, 2016).

I vilken utsträckning kvalitativ data är trovärdig beror på hur korrekt det insamlade datamaterialet är, det vill säga hur mycket av det som respondenterna säger är sanning. Detta beskrivs i Denscombe (2016) som exakthet och träffsäkerhet. Det kan vara svårt att bevisa trovärdigheten i det kvalitativa materialet men genom att noga välja ut intervjufrågor som ska ställas till respondenten så ökar trovärdigheten för materialet som ska analyseras (Denscombe, 2016). Ett annat sätt att öka trovärdigheten för en kvalitativ studie är att noggrant redogöra för forskningsprocessen, där studiens olika komponenter blir mer synliga för läsaren och samtidigt gör forskningen mer kritiserbar.

Transparens i kvalitativ forskning ökar på så vis dess trovärdighet (Ahrne & Svensson, 2015). Genom att noggrant välja ut intervjufrågor för denna studie som undviker ledande frågor är sannolikheten större att analysen grundas på sanning, och en beskrivning av studiens tillvägagångssätt ökar på samma sätt dess trovärdighet.

Generaliserbarhet handlar om hur ett utfall kan återspegla sig i liknande fall, det vill säga hur sannolikt det är att resultatet går att applicera i liknande situationer (Denscombe, 2016). Ett mindre urval av respondenter erbjuder inte på samma sätt som en kvantitativ studie en bred generaliserbarhet, utan grundar sig på enstaka unika fall. Däremot kan den kvalitativa forskningen istället använda sig av information och kännetecken från en kvalitativ slutsats och bedöma samt studera möjligheter till hur pass överförbar denna är i andra fall (Denscombe, 2016). Att påvisa generaliserbarheten i en kvalitativ studie skulle kunna göras genom att jämföra den egna studien med likartade studier inom ämnet. En applicering av ett resultat inom ett område till flera områden ökar därför stegvis generaliserbarheten för ett resultat (Ahrne & Svensson, 2015).

2.2.6 Etiska beaktande

För att följa forskningsetiska principer har de potentiella respondenterna först och främst blivit informerade om forskningsämnet och därefter frivilligt fått avgöra om de vill ställa upp i studien eller inte, detta utgår från principen om informerat samtycke (Ahrne & Svensson, 2015). Som tidigare nämnts gjordes inspelningar av intervjuerna efter ett samtycke från respondenterna. Dessutom erbjöds alla respondenter anonymitet och av detta skäl hålls samtliga revisorers namn och byråtillhörighet anonymt i studien.

3. Institutionalialia

I detta kapitel presenteras vad som lägger grund för revisionen där tanken är att läsaren ska få en förståelse av varför revisionen är reglerad. Vidare kommer vi att beskriva hur fortsatt drift är reglerat i Sverige och vad revisionsstandarder och regelverk säger om fortsatt drift.

3.1 Revisionsstandarder och principer

Syftet med revision är att förtroendet för de finansiella rapporterna ska öka hos de potentiella användarna av rapporterna (ISA 200, p. 3). Det finns därför ett antal revisionsstandarder som sätter riktlinjer för hur revisorn ska gå tillväga i revisionsprocessen (Carrington, 2014). I Sverige ska en revisor utföra en revision enligt god revisionssed och det innebär att följa den internationella revisionsstandarden *International Standards on Accounting* (ISA). ISA ger revisorerna vägledning samt regler att förhålla sig till (Carrington, 2014) för att försäkra att revisionen utförs på ett noggrant och grundligt sätt och resulterar i en pålitlig uttalande från revisorn (Elifsen, Glover, Messier, & Prawitt, 2013). I Sverige gäller dock svensk lag och eftersom ISA är en standard så är det alltid lagen som gäller vid en konflikt mellan ISA och svensk lag (Carrington, 2014).

3.2 God revisionssed

God revisionssed anger hur ett revisionsuppdrag ska genomföras samt omfattningen av revisorns granskning (Moberg, Valentin, & Åkersten, 2014). Revisorns ska till exempel planera sitt arbete noggrant och främst fokusera på det som anses vara väsentligt och det som bedöms vara riskfyllt i granskningen (Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2013). I Sverige finns dock inga detaljerade anvisningar i svensk lagtext som berör omfattningen och inriktningen av revisorns granskning (Moberg et al., 2014). Den svenska lagstiftaren har i detta fall avstått från att ge dessa föreskrifter och har istället överlåtit utvecklandet av den goda seden inom professionen till revisorsorganisationerna. Revisorsorganisationerna är i detta fall främst IFAC (*International Federation of Accountants*) och FAR och de fastställer den goda revisionsseden genom standarder, rekommendationer samt uttalanden. Innehållet i god revisionssed bestäms ytterst av

domstolarna i Sverige. Dock har Revisorsinspektionen ett tolkningsföretråde i fråga om innehållet för att se till att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt (Moberg et al., 2014).

3.3 God revisorssed

Revisorns skyldigheter framgår i Revisorslagen (SFS 2001:883) och enligt 19 § ska en revisor iakttä god revisorssed vid utförandet av sina uppdrag (Moberg et al., 2014). God revisorssed avser normer beträffande hur revisorn ska uppträda i sin yrkesroll (Grönlund et al., 2013; Moberg et al., 2014). Förtroendet för revisorn skapas framförallt genom hans eller hennes oberoende, kompetens samt tystnadsplikt (Grönlund et al., 2013).

När det gäller utvecklandet av god revisorssed så bestäms och utvecklas den av FAR genom bland annat yrkesetiska regler. Reglerna från FAR kompletteras sedan av Revisorsinspektionens praxis (Moberg et al., 2014) och precis som vid utvecklandet av god revisions sed så ansvarar Revisorsinspektionen även här för att normerna utvecklas på ett lämpligt sätt (Revisorsinspektionen, 2018).

3.4 Revisionsprocessen och revisionsberättelsen

Revisionsprocessen kan enligt Carrington (2014) beskrivas i fyra steg: företagsledningens påståenden, revisorns bestyrkandeåtgärder, dokumentationen av bestyrkandeåtgärderna och slutligen revisorns rapportering (se Figur 3.1). Revisionsprocessen börjar med företagsledningens påståenden och det är de påståenden som syns i årsredovisningen. Granskningen av dessa påståenden är en viktig del i revisionen av årsredovisningen och det är upp till revisorn att avgöra vilka påståenden som är mest väsentliga i olika situationer och från fall till fall (Carrington, 2014). I denna situation krävs det att revisorn har en bra insikt i företaget som revideras, förstår dess verksamhet och branschen som det är verksamt i (Eilifsen et al., 2013; Carrington, 2014). På så vis kan revisorn få en förståelse för de risker som klienten står inför och hur företaget ska hantera dessa risker (Eilifsen et al., 2013). Därtill är det även viktigt att revisorn har kunskap och förståelse för företagande, affärer och redovisning (Carrington, 2014). Vidare leder denna kunskap och insikten i verksamheten till att

revisorn får en ökad förståelse för vilka risker som kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna (Eilifsen et al., 2013) och vilka av företagsledningens påståenden som hon eller han ska fokusera sina bestyrkandeåtgärder på (Carrington, 2014).



Figur 3.1 Revisionsprocessen

Baserad på Carrington, *Revision*, s. 41, 2016

För att komma fram till en slutsats angående de påståenden som revisorn ska bestyrka behöver han eller hon samla in information och denna information är så kallade revisionsbevis (Carrington, 2014). För att nå ett bestyrkande behöver revisorn samla in tillräckligt med relevanta och övertygande revisionsbevis (Eilifsen et al, 2013; Carrington, 2014). Således handlar bestyrkandeåtgärder om allt som revisorn tar sig an för att bli komfortabel med sitt bestyrkande av företagsledningens påståenden (Carrington, 2014). Vidare beskriver Carrington (2014) vikten av att bestyrkandeåtgärderna ska kunna dokumenteras och rapporteras. Dokumentationen ska då innehålla vilka påståenden som har granskats, vem som utförde granskningen, vad som har granskats och varför, hur det har granskats samt när och var granskningen utfördes (Carrington, 2014).

Det slutliga steget i revisionsprocessen är att bedöma resultatet av granskningen och komma fram till en slutsats, för att sedan utifrån resultatet skriva en lämplig revisionsberättelse (Eilifsen et al. 2013; Carrington, 2014). För att ge företagets intressenter en rimlig försäkran om att de finansiella rapporterna är korrekta ska revisorn uttala sig om de finansiella rapporterna är upprättade på ett lämpligt sätt enligt ett relevant ramverk för finansiell rapportering (Eilifsen et al., 2013; ISA 200), samt om rapporterna ger en sann och rättvisande bild (ISA 200). Revisorn sammanställer alla

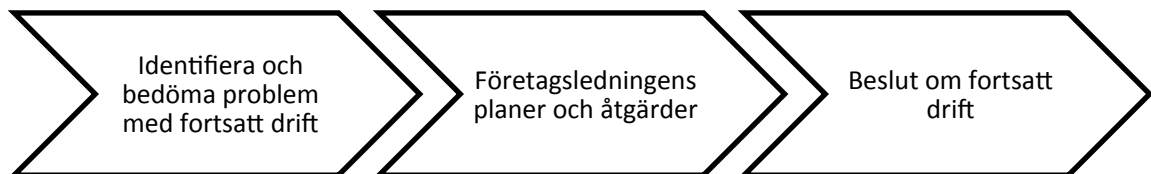
felaktiga uppgifter som upptäcktes under granskningen och bedömer om de orsakar väsentliga fel i de finansiella rapporterna (Eilifsen et al., 2013). Om felet bedöms vara väsentliga ombeds klienten att rätta till felet och skulle den vägra att göra korrigeringsarna kan det vara nödvändigt för revisorn att skriva en oren revisionsberättelse (Eilifsen et al., 2013; Carrington 2014). Revisorn kan däremot lämna en ren revisionsberättelse om de oriktiga uppgifterna inte anses vara väsentliga eller om klienten justerar felet (Eilifsen et al., 2013).

3.5 Fortlevnadsprincipen och bedömningen av fortsatt drift

Enligt 2 kap. 4 § första stycket i Årsredovisningslagen innebär fortlevnadsprincipen att ett företag ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. I Sverige ska ett företags finansiella rapporter upprättas enligt fortlevnadsprincipen (Drefeldt & Törning, 2017) och antagandet om fortsatt drift är väsentligt i upprättandet av de finansiella rapporterna (Eilifsen et al., 2013). En tillämpning av fortlevnadsprincipen innebär att företagsledningen inte har för avsikt att lägga ner eller upphöra med verksamheten eller att det inte finns andra skäl för att verksamheten ska läggas ner (Eilifsen et al., 2013; Drefeldt & Törning, 2017). Finns det däremot händelser eller förhållanden som leder till betydande tvivel om ett företags förmåga att fortsätta sin verksamhet ska företaget i sin tur lämna upplysningar om skälen till dessa tvivel (Eilifsen et al., 2013; Grönlund et al., 2013; Drefeldt & Törning, 2017). Bedömningen av företagets förmåga till fortsatt drift ska sträcka sig minst 12 månader framåt och det är företagsledningens uppgift att göra bedömningen (Eilifsen et al., 2013; Drefeldt & Törning, 2017). Vidare krävs det att företagsledningen tar hänsyn till all befintlig information om framtiden vid bedömningen för att få kännedom om osäkerhetsfaktorer som kan leda till en oförmåga att fortsätta verksamheten (Drefeldt & Törning, 2017).

Följaktligen är det enligt revisionsstandarder revisorns ansvar att bedöma företagsledningens påstående om fortsatt drift för att kunna dra en slutsats om det finns väsentliga tvivel om företagets förmåga till fortsatt drift (Eilifsen et al., 2013; Carrington, 2014). Revisorn gör en bedömning av fortsatt drift vid planeringen av sitt uppdrag, men han eller hon måste även bedöma om det finns tvivel för fortsatt drift i slutet av sitt uppdrag (Eilifsen et al., 2013). Revisorn ska under hela revisionen ta

hänsyn till revisionsbevis som berör händelser och förhållanden som kan leda till betydande tvivel till fortsatt drift (ISA 570, p.11). Enligt Eilifsen et al. (2013) följer revisorn tre övergripande steg i sin bedömning av fortsatt drift, som visas nedan i Figur 3.2. Först identifieras och bedöms problem med fortsatt drift som har framkommit under revisionsprocessen. Riskvärdering och analytisk granskning är exempel på viktiga granskningsmetoder för att kunna upptäcka faktorer och händelser som kan indikera att det finns problem för företaget att fortsätta sin verksamhet. I det andra steget tas företagsledningens planer för att åtgärda problemet med i revisorns beaktande. I detta fall behöver revisorn se till att erhålla tillräckligt med revisionsbevis som berör ledningens planer och huruvida dessa kan lyckas eller inte. Slutligen ska revisorn, med hänsyn till företagsledningens planer, komma fram till en slutsats angående företags förmåga till fortsatt drift och hur detta ska redogöras för i revisionsberättelsen. Revisorns beslut om fortsatt drift är särskilt svårt eftersom det handlar om att förutspå framtida händelser och medför en subjektiv bedömning av revisorn (Eilifsen et al., 2013). Utifrån Eilifsens et al. (2013) beskrivning av bedömningen av fortsatt drift som en trestegsprocess, utvecklar vi följande modell:



Figur 3.2 Modell baserad på Eilifsens et al. (2013) beskrivning av de tre övergripande stegen i revisorns bedömning av fortsatt drift.

3.6 ISA 570 Fortsatt drift (omarbetad)

Som tidigare nämnts så är det företagsledningens uppgift att bedöma företags förmåga till fortsatt drift. Det är sedan revisorns ansvar att granska bedömningen som företagsledningen gjort (Eilifsen et al. 2013; Carrington, 2014). Revisionsstandarden ISA 570 Fortsatt drift är därför avsedd att instruera revisorn i sin granskning och

bedömning av företagsledningens tillämpning av fortlevnadsprincipen vid upprättandet av företagets finansiella rapporter (Sundgren & Svanström, 2018).

Enligt ISA 570 Fortsatt drift p. 6 är det revisorns ansvar att samla in tillräckliga och lämpliga revisionsbevis för att sedan kunna dra slutsatser om företagsledningen har tillämpat antagandet om fortsatt drift på ett korrekt sätt. Dessutom ska revisorn utifrån revisionsbevisen även kunna komma fram till en egen slutsats om det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer till företagets förmåga att fortsätta verksamheten (ISA 570, p. 6). Följaktligen ska revisorn antingen lämna en upplysning, avstå från uttalande, lämna en reservation eller ange en avvikande mening i revisionsberättelsen beroende på hans eller hennes bedömning av företagsledningens tillämpning av antagandet om fortsatt drift (Carrington, 2014). Om företagsledningen har upprättat de finansiella rapporterna med antagandet om fortsatt drift och revisorn tycker att det antagandet är felaktigt ska revisorn enligt ISA 570 p. 21 uttala en avvikande mening i revisionsberättelsen. Vidare kan revisorn lämna ett omodifierat uttalande då antagandet om fortsatt drift bedöms vara korrekt men det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer och revisorn samtidigt bedömer att det finns tillräckliga upplysningar om osäkerhetsfaktorerna i de finansiella rapporterna (ISA 570, p. 22). Vid ett omodifierat uttalande ska revisorn även lägga till ett separat avsnitt i revisionsberättelsen under rubriken *Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift* (ISA 570, p. 22). Ytterligare en situation som beskrivs i ISA 570 är när det inte har lämnats tillräckligt med information i de finansiella rapporterna om en väsentlig osäkerhetsfaktor (ISA 570, p. 23). Till följd av detta ska revisorn lämna ett uttalande med reservation eller med avvikande mening samt rapportera i ett separat avsnitt i revisionsberättelsen att det finns tvivel om företagets förmåga till fortsatt drift och att upplysningen i de finansiella rapporterna är bristfällig (ISA 570, p. 23 a och b). Slutligen kan det finnas tillfällen då tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis saknas på grund av att företagsledningen inte är villig att göra sin bedömning eller utveckla den på revisorns begäran (ISA 570, p. 24 och A 35). I detta fall ska revisorn uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig i revisionsberättelsen.

Ovanstående redogörelse för revisorns bedömning om fortsatt drift visar att ISA 570 är en komplex standard och att bedömningarna om fortsatt drift är svåra på grund av de många olika uttalanden som revisorn kan göra för att återspegla bedömningen på rätt sätt (Carrington, 2014).

4. Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras relevant teori som hjälper till att förstå de olika aspekterna av fortsatt drift. Vidare används teori kring professionell bedömning och beslutsfattande, organisationsteori samt revisionskvalitet för att få en förståelse för auktoriserade revisorers bedömning av fortsatt drift och för vad som kan påverka ett beslut om fortsatt drift.

4.1 Professionell bedömning och beslutsfattande

Enligt Bonner (1999) avser bedömning skapandet av en uppfattning, ett omdöme eller en värdering av exempelvis en händelse, tillstånd eller objekt. Bedömningarna uppkommer ofta i form av en värdering av ett föreliggande tillstånd eller genom en prognos om framtiden (Bonner, 1999). Det handlar alltså om att bedöma potentiella utfall och de konsekvenser som de olika utfallen kan resultera i (Trotman, Tan, & Ang, 2011). Beslutsfattandet innebär i sin tur en utvärdering av konsekvenserna som vidare resulterar i ett beslut mellan de olika utfallen (Bonner, 1999; Trotman et al., 2011). När det gäller en revisor kan det till exempel handla om en bedömning huruvida de finansiella rapporterna är korrekt upprättade eller om de innehåller väsentliga felaktigheter (Bonner, 1999). Efter att revisorn har gjort sin bedömning fattar han eller hon ett beslut om att utfärda en ren eller en oren revisionsberättelse (Bonner, 1999; Trotman et al., 2011).

Revisorns professionella omdöme är en fundamental del i revisionen (Eilifsen et al., 2013; Mala & Chand, 2015) för att revisorn ska kunna göra professionella bedömningar med hög kvalitet (Eilifsen et al., 2013). Successivt har disciplinen för redovisning och revision accepterat att professionellt omdöme och beslutsfattande är viktiga egenskaper inom professionen eftersom det ständigt görs väsentliga bedömningar och beslut av individer såsom företagsledning, revisorer och standardsättare (Mala & Chand, 2015). En individs bedömning och beslut kan påverka hans eller hennes egna professionella rykte, prestation, lön och eventuell befordran, det är därför viktigt att göra bedömningar av bra kvalitet (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015). En sämre bedömning och beslut kan resultera i att människor som förlitar sig på andras bedömningar och beslut drabbas,

vilket i sin tur kan orsaka ekonomiska förluster (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015). Intressenter som förlitar sig på de finansiella rapporterna och revisionsberättelserna drabbas således om en revisor gör en dålig bedömning eller fattar ett dåligt beslut. Det var detta vi kunde se inträffade vid de tidigare nämnda skandalerna och finanskrisen när revisorerna misslyckades med att varna intressenter om företags problem med fortsatt drift. Revisorns beslut att uttala sig om fortsatt drift eller att avstå från att uttala sig är en svår uppgift och kräver därför en omfattande bedömning av revisorn (Carson et al., 2013). Bedömningen av fortsatt drift kan ses som en av de mest komplexa besluten för revisorn att fatta (Sundgren & Svanström, 2014).

Enligt ISA 200 är professionellt omdöme väsentligt för att revisionen ska utföras på ett korrekt sätt och därför är det viktigt att revisorn använder sitt professionella omdöme under hela revisionen (ISA 200, p. A 25 och A 29). Eftersom revisionsstandarderna till stor del är principbaserade så är det ännu viktigare att kunna utföra revisionen med ett bra professionellt omdöme (Eilifsen et al., 2013; Mala & Chand, 2015). Följaktligen innebär det att revisorn tillämpar relevant kunskap och erfarenhet för att kunna tolka de standarder och andra yrkesetiska krav som krävs under en revision (ISA 200 p. A 25). Vidare uttrycks i ISA 200 p. A 25 att tillämpningen av professionellt omdöme är särskilt viktigt vid beslut som gäller exempelvis väsentlighet och revisionsrisk samt vid de beslut som handlar om att dra slutsatser utifrån de insamlade revisionsbevisen.

Revisorns bedömning och beslut kan påverkas av tre avgörande faktorer: personen, uppdraget och omgivningen (Mala & Chand, 2015). Personen innefattar olika egenskaper hos revisorn som används vid uppdraget och som kan påverka bedömningen (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015). De olika egenskaperna kan vara kunskap, kompetens, tidigare erfarenhet och förmågan att kunna använda beslutsstöd (Mala & Chand, 2015). Det som hänför sig till uppdraget i sig är dess karaktär och omfattning, vilket kan vara exempelvis risk och komplexitet (Bonner 1999; Mala & Chand, 2015). Vidare beskriver Bonner (1999) och Mala & Chand (2015) att omgivningen handlar om den situation som revisorn befinner sig i när han eller hon utför sitt uppdrag. De faktorer som kan påverka en bedömning och beslut i detta fall är bland annat tidspress, ansvarsskyldighet och företagsledning. De faktorer som tillhör personen är de faktorer som kommer att undersökas i denna studie eftersom vi upplever att intervjuer ger en

möjlighet att uppfatta en persons egenskaper utifrån dennes perspektiv. Intervjuerna upplevs inte tillräckliga för att kunna identifiera de andra faktorerna som tillhör uppdraget och omgivningen.

4.1.1 Personen

Bedömning och beslut ingår i en revisors vardag och en av de avgörande faktorerna som kan påverka dessa är de olika egenskaperna hos revisorn. De olika egenskaperna hos revisorn är en av de tre avgörande faktorerna som Mala & Chand (2015) beskriver som personen. För att komma fram till de bästa slutsatserna vid olika typer av problem krävs det att revisorn ständigt behöver lita på sin kunskap och förmågan att fatta beslut (Mala & Chand, 2015). Revisorns kunskap erhålls inte i skolan utan den förvärvas genom år av erfarenhet. Denna kunskap kan påverka revisorns beslutsfattande och bidra till att bättre beslut fattas. Den kompetens och expertkunskap som en revisor besitter blir viktig för att förstå hur och varför en revisor presterar bättre när han eller hon blir mer erfaren. Mala & Chand (2015) uttrycker att tidigare studier har lyft fram att revisorer har förmågan att kunna utföra en bättre professionell bedömning ju mer erfarna de blir. Vidare beskriver författarna att en studie visar att det fanns skillnad i bedömningen mellan mindre erfarna och mer erfarna revisorer när de tog beslut angående fortsatt drift. Tagesson & Öhman (2015) menar att sannolikheten att en revisor uttalar sig om fortsatt drift kan förväntas öka med en högre utbildning och allteftersom erfarenheten ökar. Ytterligare en studie som beskrivs av Mala & Chand (2015) testar professionell bedömning i samband med fortsatt drift och resultatet visar att irrelevant information inte påverkade de mer erfarna revisorerna i bedömningen av fortsatt drift, medan de mindre erfarna påverkades av att det förekom irrelevant information.

Slutligen innefattar personen även förmågan att använda beslutsstöd och det kan handla om enkla beslutsstöd i form av checklistor och revisionsprogram till mer komplexa datoriserade modeller (Mala & Chand, 2015). Mala & Chand (2015) diskuterar de resultat som tidigare forskning har kommit fram till och de visar dels att bedömningen i viss utsträckning kan förbättras av beslutsstöd, dels att bedömningen kan påverkas av dem eftersom beslutsstöden kan vara utformade för att uppnå ett visst önskat resultat.

4.2 Professionell skepticism

Professionell skepticism har länge framstått som en viktig del i revisionsyrket (Feng & Li, 2014). Enligt ISA 200 ska en revisor utföra sin planering och granskning med professionell skepticism och vara medveten om att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter (ISA 200, p. 15). Att en revisor måste förhålla sig professionellt skeptisk är sedan 2016 även lagfäst i Sverige efter EU:s revisionspaket som antogs 2014 (SOU 2015:49; Valentin, 2016) vilket kommer till uttryck i 9 kap. 3 § Aktiebolagslagen.

ISA 200 beskriver professionell skepticism som ett förhållningssätt som är väsentligt för att revisorn ska kunna kritiskt bedöma revisionsbevis (ISA 200, p. A 22). Vidare innefattar det att revisorn har en ifrågasättande inställning under hela revisionen och är uppmärksam på till exempel förhållanden som tyder på bedrägeri (ISA 200, p. A 20 och A 21). Revisorn ska framförallt förhålla sig professionellt skeptisk i granskningen av företagets förmåga till fortsatt drift (Valentin, 2016). I detta fall handlar det om att vara kritisk och ifrågasättande vid granskningen av exempelvis företagsledningens uppskattningar av verkliga värden, framtida relevanta kassaflöden, nedskrivningar och avsättningar.

4.3 Organisationsteori

Organisationsteorin syftar till att forma en gemensamt tillämplig kunskap inom området för organisationer (Lindkvist, Bakka, & Fivelsdal, 2014). Begreppet organisation har i sig redan många olika betydelser men nämns ofta som ett samlingsnamn för ett ”företag i sin helhet”. En allmängiltig beskrivning av organisationer och dess förhållande till samhället och andra organisationer är svår att få till, eftersom organisationer verkar inom olika kulturer, olika branscher och med olika syften. Däremot följer alla organisationer samma samhällsutveckling och förändras i takt med nya kunskaper inom teknik och den globala ekonomin. Internationellt sett är ändå organisationerna tydligt skiljbara där en utvecklad organisationsteori inom ett geografiskt område ska betraktas med försiktighet om det ska vara överförbart till en organisation inom ett annat geografiskt område (Lindkvist et al., 2014). Gemensamt för alla organisationer så följer de olika skrivna lagar, regler, avtal, planer och instruktioner. Detta kallas formalisering

och avser att en organisation följer en strukturerad process i sin dagliga verksamhet i syfte att uppnå verksamhetens mål. Annat gemensamt för alla organisationer är att de ska ha tydliga och välstrukturerade mål. Däremot är det återigen svårt att generalisera för alla organisationer eftersom att många organisationer har svårt att komma fram till eniga mål, samt har olika målformuleringar och målsystem (Lindkvist et al., 2014).

Eftersom studiens syfte är att identifiera revisorns tillvägagångssätt vid bedömning av fortsatt drift, men även att titta på vad som kan påverka revisorer när de uttalar sig om fortsatt drift, så krävs en beskrivning av hur en organisation är uppbyggd och dess olika delar. En beskrivning av organisationsteorins begrepp organisationskultur och beslutsteori är därmed lämpligt för att få en förståelse för revisionsprocessen och revisorns sätt att arbeta.

4.3.1 Organisationskultur

Kultur kan beskrivas på olika sätt och beroende på hur innebörden av ordet framställs så studeras ämnet olika (Alvehus, 2015). Kulturbegreppet inom organisationsteorin har fått många olika betydelser och definitioner (Lindkvist et al., 2014; Alvehus, 2015) och det är därför svårt att endast hänföra sig till en utav dessa definitioner. Valet av vilka definitioner vi kommer att använda oss av spelar därför roll på hur vi kommer att betrakta revisionsbyråerna som organisationer.

Organisationskulturen definieras av Alvesson & Sveningsson (2012) som den kultur som kännetecknar en organisation. Denna definition hjälper till att förstå sociala fenomen inom ramarna för en organisation och vad som utmärker sig vara speciellt på exempelvis en viss arbetsplats inom organisationen. Däremot kan organisationskulturen även ses som branschspecifik, där en kultur för en viss industri eller bransch utmärker sig för att ha gemensamt förekommande fenomen och kallas då istället för branschkultur (Alvesson & Sveningsson, 2012). Denna branschkultur beskrivs av Lindkvist et al. (2014) som att organisationerna är homogeniserade, där organisationerna följer samma förväntningar och krav från det institutionella samhället. Dessa krav och förväntningar bildar organisationens normer och värderingar, och vidare organisationskulturen som de anställda förväntas rätta sig efter (Jenkins, Deis, Bedard,

& Curtis, 2008). På så sätt skapar organisationskulturen delade värderingar och normer mellan människorna i organisationen (Alvehus, 2015). Organisationskulturens förväntningar på de anställda lägger även grunden vid olika typer av beslutsfattande som de ställs inför (Jenkins et al., 2008). En revisionsbyrå har därmed ett viktigt uppdrag där kulturen ska belysa revisorns ansvar i form av objektivitet, oberoende, professionell skepticism och integritet. Denna kultur framhävs och återkommer bland annat i en organisations internutbildningar och vidareutbildningar för anställda. Internutbildningar finns till för att kontrollera att anställda fortsätter att handla inom organisationens ramar och för att minska oönskat beteende som strider mot organisationskulturens normer och värderingar (Jenkins et al., 2008).

Ett annat sätt att kontrollera anställda att handla inom ramarna för organisationen är att standardisera arbetsprocesser (Jeppesen, 2007) i det vardagliga arbete som utförs, där organisationens standardiserade processer blir en del av de anställdas gemensamma rutiner och handlingar (Alvesson & Sveningsson, 2012). Revisionsbyråer standardiserar revisorernas arbetsprocesser genom att applicera lagar och revisionsstandarder som bidrar till att revisorn följer manualer och program för att utföra en revision av bra kvalitet (Tagesson & Öhman, 2015). Formaliserade rutiner kan förbättra informationsflödet till beslutsfattare och göra att beslutsprocessen går fortare (Citroen, 2011). I en revisionsbyrå kan dessa gemensamma rutiner exempelvis vara ett revisionsprogram med revisionsverktyg som hjälper revisorn att utföra sitt arbete i rätt riktning genom att följa vissa förutbestämde steg i revisionsprocessen (Jeppesen, 2007). Det diskuteras vara stora revisionsbyråer som till största del använder sig av standardiserade arbetsprocesser eftersom dessa ofta är mer centraliserade och är i behov av att kunna kontrollera sina anställda att utföra sitt arbete på rätt sätt. Kunskap appliceras i revisionsprocessen snarare än att det är där den skapas, vilket endast tillåter innovation för revisorerna i den utsträckning som revisionsbyråerna tillåter och kontrollerar det (Jeppesen, 2007). Jeppesen (2007) menar att revisionsbyråer är professionella byråkratier som är kontrollerade av standardiserad kunskap, det vill säga att på grund av standardiserade beslutsprocesser som vägleder revisorn i en riktning blir det möjligt för professionellt arbete att vara standardiserat. Även kraven att följa

internationella revisionsstandarder gör att tillvägagångssätt samt beslutsprocesser i organisationer i viss utsträckning måste vara standardiserade (Jeppesen, 2007).

4.3.2 Beslutsteori

Beslutsteorin omfattas av olika teorier kring hur beslut tas i organisationer och därför anses denna teori relevant för att kunna förklara revisorns bedömning vid fortsatt drift. Beslutsteorin kan dels vara normativ, dels deskriptiv. En normativ beslutsteori söker att uppmana en organisation att fatta rationella beslut (NE, 2018), så som exempelvis internationella revisionsstandarder (Jeppesen, 2007). I en normativ beslutsteori utformas beslutsprocesser som syftar till att erbjuda goda rationella råd och resonemang till beslutsfattaren för att fatta kloka och korrekta beslut. Ett problem ska lösas genom att följa reglerna för en rationell beslutsprocess, där beslutsfattarna tänker igenom olika val och dess konsekvenser (Brunsson, 1998). Till skillnad från en normativ teori så syftar en deskriptiv beslutsteori till att mer beskriva och förklara hur dessa beslut tas (NE, 2018), och varför råden som ges i en beslutsprocess inte alltid följs av beslutsfattarna (Brunsson, 1998).

Att lösa problem genom beslutsfattande är det som omfattar en normativ beslutsteori. Beslutsprocessen blir på så vis en problemlösning, där problemen löses genom att överväga val till möjliga utfall och konsekvenser. Däremot kan det uppstå osäkerhet eftersom prognoser för framtiden är svåra att fastställa och därmed även framtida konsekvenser av beslut som tas. Beslutsprocessen innehåller oftast antingen oskrivna eller skrivna regler som ska följas av beslutsfattarna inom en organisation (Brunsson, 1998). Revisionsstandarder och lagar är exempel på normativa regler som ska följas av professionella revisorer vid deras beslutsprocess (Jeppesen, 2007). Användning av information i form av att följa en strategisk process bidrar med att minska osäkerheten för beslutsfattarna (Citroen, 2011). Att följa regler i en beslutsprocess utesluter däremot inte att beslutsfattaren får ta ansvar för sitt beslut (Brunsson, 1998). Ansvar är en konsekvens av beslutsfattandet som handling. Detta gör att beslutsfattaren får bära ansvaret för beslutet även om beslutsprocessen har involverat flera människor. Däremot kan ansvaret för beslutsfattaren minskas genom att det görs klart att flera människor står bakom samma beslut. Ansvar för en handling kan på så vis delas upp på flera

beslutsfattare men kan även delas upp över tiden så att ett stort beslut blir till flera mindre beslut, vilket gör att ansvaret och konsekvenserna för dessa beslut inte blir lika stora (Brunsson, 1998).

Beslutsfattare anses många gånger som inflytelserika personer, eftersom dessa positioner ofta anses innefatta ett stort ansvar. Ett deltagande i en beslutsprocess innebär att beslutsfattaren är inflytelserik och tar konsekvenser för sina handlingar. Att ta ansvar för sina handlingar sammankopplas även med legitimitet, där beslutsfattarna har ett synligt ansvar och där ett beslut, oavsett vad det betyder, förknippas med legitimitet. Att behålla legitimitet är av yttersta vikt för många organisationer eftersom handlingarna ska avspegla organisationernas omgivning, och de normer och värderingar som verkar där (Brunsson, 1998). Förtroende och producering av legitimitet är speciellt viktigt i dagens revisionsprofession, där formella strukturer i revisionsprocessen påstås användas endast i syfte att legitimera revisorns auktoritet (Broberg, 2013). Att kontrollera anställda genom att följa standardiserade arbetsprocesser, så som revisionsbyråernas sätt att använda sig av revisionsprogram och revisionsverktyg (Jeppesen, 2007) är också ett sätt att behålla legitimitet eftersom arbetsprocessen avspeglar det som organisationen står bakom. På så sätt behöver inte ett beslut alltid vara ett val utan kan göras med hjälp av regler. I detta synsätt så överväger beslutsfattaren inte olika val och konsekvenser utan följer de regler som organisationen tillhandahåller, och tar ett beslut därefter (Brunsson, 1998).

4.4 Revisionskvalitet

En generell definition av begreppet revisionskvalitet är svår att formulera eftersom kvalitet kan bero på flera olika faktorer (Carrington, 2014). Revisionskvalitet är ett begrepp som därmed har olika betydelse för olika människor. Likaså har ett företags intressenter olika uppfattningar om begreppet, eftersom dessa intressenter bedömer och uppfattar begreppet kvalitet olika (Broberg, 2013). Begreppet kan dock även definieras som sannolikheten att en revisor både upptäcker och rapporterar ett fel i en klients räkenskaper (Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, Fuentes-Barberá, & García-Benau, 2007). Revisorer är skyldiga att upprätta revisionen efter standarder och andra överenskomna kriterier (Jeppesen, 2007; Jenkins, Deis, Bedard, & Curtis, 2008;

Carrington, 2014; Tagesson & Öhman, 2015) där den bästa möjliga revisionen uppnår hög kvalitet (Pettersson & Håkansson, 2012). På så sätt kan innehållet av den utförda revisionen innebära hög revisionskvalitet, samtidigt som kvaliteten beror på revisorns utförande av revisionen (Broberg, 2013). Kvaliteten på revisorns utförande av revisionen kan bero på flera olika faktorer och dessa faktorer har i tidigare forskning studerats, bland annat sägs kunskap och erfarenhet påverka revisorns förmåga och benägenhet att utföra en revision av hög kvalitet (Francis, 2011).

4.4.1 Träffsäkerhet

Ett sätt att mäta och bedöma graden av revisionskvalitet är genom att titta på revisorernas träffsäkerhet i granskning av fortsatt drift, där träffsäkerhet är relaterat till kvalitet. En låg träffsäkerhet innebär låg revisionskvalitet och en hög träffsäkerhet innebär en hög revisionskvalitet (Francis, 2004). Kvaliteten bedöms i efterhand där ett uttalande av ett företags fortsatta drift antingen är korrekt eller missvisande för intressenterna. Ett uttalande av låg kvalitet betyder att revisorn antingen har utfärdat en ren revisionsberättelse när den egentligen borde innehålla ett uttalande om fortsatt drift, eller att revisorn har uttalat sig om fortsatt drift men att detta inte var lämpligt (Francis, 2004). Ett uttalande om fortsatt drift sägs vara den svåraste delen i revisionsarbetet, där revisorn, oavsett en anmärkning eller inte, blir kritiserad vid ett felaktigt utlåtande (Tagesson & Öhman, 2015). Större byråer understryks däremot ha färre misslyckanden angående träffsäkerhet och kan bero på de större byråernas avsikt att investera i att utbilda sin personal, vilket ökar kunskapen om bedömning vid fortsatt drift (Francis, 2004).

4.4.2 Byråstorlek och klientportfölj

Tidigare forskning studerar ofta sambandet mellan *Big 4* och mindre revisionsbyråer, där det finns starka bevis på att *Big 4* har högre revisionskvalitet jämfört med övriga revisionsbyråer (Sundgren & Svanström, 2014), vilket bland annat nämns i Sormunen, Jeppesen, Sundgren, & Tobias Svanströms (2013) studie. Geiger & Ramas (2006) studie visar att *Big 4* mer benägna att uttala sig om fortsatt drift än övriga revisionsbyråer, vilket kan förklaras av att byråerna investerar i mer resurser, så som till exempel utbildning och teknologi. Detta bidrar till att *Big 4*-revisorer bättre kan

identifiera finansiella problem bland sina klienter (Geiger & Rama, 2006) och göra mer grundliga revisioner (Öhman, 2015). Kaplan & Williams (2012) studie visar dock motsatsen, att *Big 4*-revisorer är mindre benägna att uttala sig om fortsatt drift.

Skillnaden mellan byråstorlek och revisionskvalitet förklaras av olika mått där en högre revisionsavgift, fler arbetstimmar eller större kunskap hos revisorn indikerar en högre revisionskvalitet (Francis, 2004). Det framhävs att stora byråer har större expertis och mer kunskap inom branschen och har även därför större möjlighet att leverera en hög revisionskvalitet (Francis, 2011; Tagesson & Öhman, 2015). Stora byråer har på så vis mer tillgång till specialistpersonal med mycket erfarenhet inom ett område vilket även bidrar till att bedömningarna blir mer korrekta (Francis, 2011). Vid bedömning av fortsatt drift visar forskning också på att ju större klienten är desto mindre troligt är det att de kommer att få ett uttalande i revisionsberättelsen om fortsatt drift, eftersom revisorn riskerar att förlora sin klient (Ruiz-Barbadillo et al., 2007). Ju större klienten är desto högre press får revisorn för att göra en korrekt bedömning (Ruiz-Barbadillo et al., 2007). Stora klienter, så som bland annat börsbolag, behandlas oftast av de större byråerna, medan mindre och medelstora klienter vanligen behandlas av mindre revisionsbyråer (Carrington, 2014). Klientportfölj och byråstorlek hör på så vis ihop. Tagesson & Öhman (2015) menar att stora byråer är mindre beroende av individuella klienter än vad små byråer är, vilket kan förklara den högre revisionskvaliteten hos de stora revisionsbyråerna. Den högre revisionskvaliteten kan även förklaras av att de större byråerna erhåller mer finansiell information om en klient ifall deras verksamhet närmar sig problem med fortsatt drift (Tagesson & Öhman, 2015). Revisionskvaliteten beror även på omgivningen där revision arbetar. Större byråer tillhandahåller i större utsträckning utbildning och program som ska förse revisorn med kunskap som krävs för att utföra en bra revision, vilket minskar risken för okunskap och låg revisionskvalitet (Sundgren & Svanström, 2014). Större byråer investerar även i att utveckla och behålla den höga revisionskvaliteten inom byrån samt strävar efter att behålla sitt goda rykte till omvärlden (Tagesson & Öhman, 2015).

4.4.3 Erfarenhet

En revision av hög kvalitet uppges vara utförd av kompetenta revisorer med lång erfarenhet och kunskap. Eftersom yrket i sig kräver flera års utbildning och erfarenhet så anses revisorer vara kompetenta människor som är benägna att utföra en revision av hög kvalitet (Francis, 2011). Ruiz-Barbadillo et al. (2007) undersöker revisionskvaliteten i förhållande till revisorns oberoende och kunskap, där författarna har studerat revisorns beslutsprocess men även processen vid ett uttalande om fortsatt drift. Studien resulterar i att förmågan att identifiera osäkerhet i räkenskaperna vid bedömning av fortsatt drift beror på revisorns professionella utbildning, erfarenhet och kunskap (Ruiz-Barbadillo et al., 2007). Revisorns kompetens sägs bland annat vara relaterat till revisorns kunskap inom klientens bransch (Ruiz-Barbadillo et al., 2007; Minutti-Meza, 2013), vilket i sin tur uttrycks öka revisionskvaliteten (Minutti-Meza, 2013). Tagesson & Öhman (2015) menar att revisorns kunskap och erfarenhet är avgörande vid bedömning av fortsatt drift, där stora byråer har mer resurser för att kontrollera kvaliteten på revisorernas arbete. Däremot finns det forskning som visar på att revisionskvaliteten mellan *Big 4* skiljer sig åt beroende på kontorsstorlek och tillgängliga resurser (Tagesson & Öhman, 2015).

4.5 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan vi utifrån tidigare studier utläsa vilka faktorer som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift. Baserat på tillämpad kunskap från tidigare forskning och litteratur inom ämnet fortsatt drift, så appliceras och utvecklas kunskapen nedan i en egenutvecklad modell (se Figur 4.1). Modellen innehåller olika faktorer som har nämnts och förklarats mer ingående i tidigare studier, vilka består av personliga- och byråspecifika faktorer, samt en utomstående faktor.

De personliga faktorerna som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift är egenskaper så som kunskap, erfarenhet, och användning av beslutsstöd. Kunskap bestäms av hur mycket kunskap en revisor har inom ämnet för fortsatt drift, erfarenhet bestäms av erfarenheten revisorn har av att uttala sig om fortsatt drift, och användning av beslutsstöd omfattar i vilken utsträckning revisorn använder sig av de hjälpmedel som finns tillgängliga vid bedömning av fortsatt drift.

Byråspecifika faktorer belyser revisionsbyråernas egna organisatoriska strukturer som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift, och bestäms av byråstorlek, klientportfölj, internutbildningar, specialistpersonal, och beslutsstöd. I tidigare studier om fortsatt drift har byråstorlek flera gånger varit närvarande eftersom det är en faktor som påverkar många andra faktorer, och kan på så vis även påverka en revisors bedömning av fortsatt drift. Klientportföljen innefattar revisionsbyråernas utbud av klienter som revisorerna erhåller, vilka kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Internutbildningar omfattar de utbildningar som byrån tillhandahåller för sina anställda. Vidare handlar specialistpersonal om vilken expertis som tillhandahålls av byrån och som revisorerna kan använda sig av som stöd vid bedömning av fortsatt drift. Sist men inte minst kommer beslutsstöd, som handlar om vilka olika stöd som tillhandahålls av revisionsbyrån och som finns tillgängliga vid revisorernas bedömning av fortsatt drift, vilka exempelvis kan bestå av revisionsprogram, revisionshandböcker, checklistor eller personer.

Den sista faktorn är utomstående då den inte hör ihop med varken personliga eller byråspecifika faktorer. Denna faktor omfattar alla revisionsbyråer eftersom den innefattas av lagar och revisionsstandarder som finns tillgängliga för revisorn vid bedömning av fortsatt drift, och som därtill kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift.

Slutligen kommer vi, med hjälp av tidigare forskning och tillämpad kunskap inom ämnet, samt med hjälp av vår egenutvecklade modell (se Figur 4.1), att analysera dessa faktorer utifrån insamlad empiri. Avsikten med analysen är att bidra till en ökad förståelse för vad som påverkar en revisors bedömning av fortsatt drift.



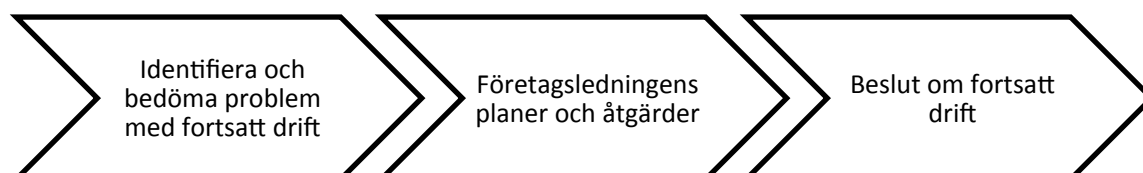
Figur 4.1 Modell över de olika faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Blåa är personliga faktorer, gröna är byråspecifika faktorer och grå är en extern faktor. Modellen är utvecklad utifrån samtliga delar av teorikapitlet.

5. Analys

I detta kapitel analyseras empirin som presenteras i Bilaga 1. Kapitlet är uppdelat i två sektioner där den första delen, revisorns bedömning och beslut om fortsatt drift, uppfyller den första delen av syftet, som är att identifiera revisorns tillvägagångssätt vid bedömning av fortsatt drift i olika byråer. Den andra delen av analysen består av tre personliga, fem byråspecifika samt en extern faktor som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift, och som tillhör och uppfyller den andra delen av syftet.

5.1 Revisorns bedömning och beslut om fortsatt drift

I denna del av analysen tolkar vi det empiriska materialet från intervjuerna och beskriver hur revisorer i olika revisionsbyråer identifierar och bedömer fortsatt drift, vilket innebär att vi i detta avsnitt svarar på studiens frågeställning. Nedanstående modell (Figur 3.2) som beskriver bedömningen av fortsatt drift utifrån tre övergripande steg används i analysen för att kunna förklara revisorns tillvägagångssätt vid bedömningen av fortsatt drift utifrån:



Figur 3.2 Revisorns beslutsprocess vid bedömning av fortsatt drift

5.1.1 Bedömningen av fortsatt drift

Som tidigare nämnts ska revisorns bedömning av fortsatt drift baseras på företagsledningens tillämpning av antagandet om fortsatt drift och bedömningen ska sträcka sig minst 12 månader framåt (Eilifsen et al., 2013; Drefeldt & Törning, 2017). Främst på grund av att det hela handlar om en prognos om framtiden så uttrycker samtliga revisorer att bedömningen av fortsatt drift på något vis är en svår och problematisk bedömning:

Styrelsen ska göra en bedömning av hur det framtida kassaflödet kommer att se ut, och det är ju en bedömning. Hur ska jag veta att de har räknat rätt? Och en likviditetsbudget är en

likviditetsbudget, det är inget som säger att det kommer att bli hundra procentigt, man spår om framtiden egentligen. Så är det ju med budgetar, man gör en beräkning. (Revisor A)

[...] när man reviderar i övrigt så tittar man ju på saker och ting bakåt och det har man ju facit på, jag menar man kan ju se vad som har hänt förra året och man kan se hur det ser ut, men detta är ju frågan om att man ska titta framåt och det är ju alltid mycket svårare för då har du inte facit, du har inte sanningen än, utan du måste i det lägga in bedömningar och du måste bedöma de ställningstaganden och kommentarer du får från företagsledningen om hur det här ska lösas och på så sätt är det ju svårare. (Revisor B)

Det är jättesvårt med prognoser... Allting bygger ju på framtiden. (Revisor C)

Problematiskt är bedömningen hur företagsledningen har gjort sina prognoser, det är det som är svårast. (Revisor D)

Det är jättesvårt för man ska säga om framtiden, så det är jättesvåra bedömningar hela tiden. (Revisor E)

Det är ju ett stort problem och det är ju, i och med att det är en gissning och bedömning om hur det kommer att se ut om tre månader, sex månader, nio månader, tolv månader... och det är det ju ingen som vet. (Revisor F)

Utifrån ovanstående kommentarer från samtliga revisorer går det att tyda, precis som (Carson et al., 2013) och Eilifsen et al. (2013) menar, att bedömningen av fortsatt drift är svår då det helt enkelt handlar om att spå om framtiden och innefattar en omfattande och subjektiv bedömning av revisorn. Samtliga revisorer upplever således bedömningen av fortsatt drift som en svår och komplex uppgift, vilket antyder att det kan vara en av revisorernas mest komplexa beslut att fatta, precis som Sundgren & Svanström (2014) hävdar. Vidare antyder citaten från revisorerna att de i sin bedömning av fortsatt drift utgår från företagsledningens och styrelsens bedömningar om framtiden i form av budgetar och prognoser av kassaflödet.

När revisorerna beskriver var i revisionen som fortsatt drift kommer in så är det i stort sett överensstämmande beskrivningar, fortsatt drift är med under hela revisionsprocessen. Frågeställningen fortsatt drift dyker upp redan i planeringsskedet, fortsätter löpande under revisionen, men framträder framförallt i slutet av revisionen eftersom det är då revisorn måste göra en slutlig bedömning och fatta beslut om revisionsberättelsen utformning. Detta tyder på en revision utförd i enlighet med ISA 570 genom att de under hela revisionen uppmärksammar om det finns tvivel till fortsatt drift. Revisor C, Revisor E och Revisor F framhäver dock att omfattningen av bedömningen är till stor del beroende av bolagets tillstånd:

Har du ett bolag som är väldigt starkt och stabilt och har varit så under många år, då är ju insatsen betydligt mindre.

Revisor F beskriver vidare att en konversation med företagsledningen ändå är väldigt viktig för att få reda på att inga större förändringar har skett som kan påverka bedömningen. Är det istället ett företag med uppenbara problem så menar Revisor E att då är det fokus på fortsatt drift redan i planeringsskedet.

De flesta av revisorerna lyfte vid något tillfälle under intervjuerna fram vikten av att i inledningen alla revisionsuppdrag ha kunskap om kunden, dess verksamhet och branschen denne verkar i. Det framhövdes att informationsinsamlingen och planeringen av uppdraget är bland de största och viktigaste bitarna i revisionen för att kunna identifiera och bedöma de risker som bolaget står inför. Trots att det är viktigt som revisor att kunna branschen så betonar dock Revisor C att det kan bli för stort fokus just på det. ”Någon gång ska vara den första, [...] det går att lära sig en bransch också”, menar Revisor C. Vidare säger han att när det kommer till fortsatt drift så är det dock väldigt viktigt att förstå branschen för att förstå de bakomliggande orsakerna och hur pengar ska komma in. Således kan vi konstatera att kunskap om kundens verksamhet och bransch är således en förutsättning för att revisorerna ska kunna göra en bedömning av de potentiella utfall bolaget står inför och de åtgärder företagsledningen planerar, vilket enligt Minutti-Meza (2013) också ökar kvaliteten på revisionen.

5.1.2 Identifiera och bedöma problem med fortsatt drift

I det första steget i bedömningen av fortsatt drift ska bedöma faktorer eller händelser som framkommer under revisionsprocessen och som kan innebära problem för klientens fortsatta drift (Eilifsen et al., 2013). Det empiriska resultatet visar att samtliga revisorer nämner att det är ofta likviditeten som indikerar att det kan finnas tvivel till fortsatt drift, att företaget helt enkelt har problem med att betala skulder, skatter och andra avgifter i tid. Andra indikationer som framkommer i empirin är att eget kapital är förbrukat, att bankerna inte vill lämna krediter, prognoser och budgetar som inte visar en garanti på ett inflöde av pengar, nyckeltal som närmar sig en kritisk punkt eller att tillgångarna är för högt värderade. Revisor A:s erfarenhet av att upplysa om fortsatt drift är framförallt i utvecklingsbolag eftersom det ofta händer att de hamnar i problem med fortsatt drift på grund av svårigheter att få in likvida medel, vilket hon nämner är det

första varningstecknet. Vidare förklarar Revisor A att balanserade utvecklingskostnader är ytterligare ett varningstecken i utvecklingsbolag eftersom det brukar innebära tunga poster i balansräkningen. Utvecklingskostnaderna innebär också avskrivningar som ska upp i resultatet och då kanske företaget inte har tillräckligt med intäkter för att täcka detta. Revisor C, som även han har erfarenhet av utvecklingsbolag, nämner också att det är i utvecklingsbolagen som han hela tiden stöter på fortsatt drift-frågorna. Han förklarar att utvecklingsbolagen ständigt vill utveckla sin verksamhet och som en följd av detta handlar det hela tiden om att få in kapital och överleva. Slutligen nämner Revisor B att det även kan uppstå förändringar som påverkar en specifik bransch, vilket kan vara exempelvis att det blir ändrade regelverk i någon form som i sin tur påverkar förutsättningarna för klienten.

Revisor C beskriver att bedömningen av fortsatt drift handlar om att bedöma om pengarna räcker för den kommande tolv månadersperioden:

[...] ser man att bolaget är i behov av kapital [...] då får man flagga upp den sannolikheten, prata med bolaget och säga att vi har en förhöjd risk här eftersom ni är i behov av kapital. [...] och då får man en helt annan inriktning på revisionen.

5.1.3 Företagsledningens planer och åtgärder

Det andra steget i bedömningen av fortsatt drift innefattar företagsledningen planer och åtgärder där revisorn behöver bedöma sannolikheten för att dessa lyckas (Eilifsen et al., 2013). Revisorerna förklarar att bedömningen av fortsatt drift i detta steg innefattar en diskussion med kunden för att förstå varje individuell situation samt hur kunden själv ser på situationen och möjliga åtgärder. Revisor C säger: ”[...] och så får man självklart prata med bolaget och fråga vad har ni för planer? [...] då får man ju någonstans där samtidigt bedöma hur sannolikt detta är.”. Han berättar även att företagsledningen har en väldigt viktig funktion eftersom det är den som ska upprätta årsredovisningen där det ska beskrivas om det finns någon problematik, presentera alla åtgärder och framförallt ha underlag. Revisor B lyfter också fram att fortsatt drift handlar om att lägga in bedömningar och att bedöma de ställningstaganden och kommentarer som tillhandahålls av företagsledningen. Vidare berättar Revisor F för oss att det han tittar på utifrån den individuella situationen är bland annat hur duktiga styrelsen och företagarna är, hur det har sett ut tidigare, vad det finns för ”muskler” bakom, vad finns det för möjligheter

samt vad där finns för kunskap och intresse för företagen att vidta åtgärder. Han avslutar med att säga:

[...] är där problem så får de redogöra för mig på vilket sätt det här kommer att vända [...] så det är viktigt att titta på den biten också, utifrån kundens perspektiv, hur de bedömer.

Ur empirin framkommer det att flera olika faktorer tas med i revisorernas bedömning av fortsatt drift. Revisor B säger att:

Det är ju en totalbedömning, det är mycket man tittar på för att trilla ut i frågeställningen fortsatt drift.

Revisor B menar här att det ofta blir en kombination av resultat, prognoser och budget framåt, likviditet och inneliggande orderstock i tillvägagångssättet vid bedömning av fortsatt drift. Utifrån empirin går det att se att det är just budget, likviditetsbudget och prognoser som är fokus för revisorerna i bedömningen av fortsatt drift. Revisor A menar att det är framförallt likviditetsbudgeten från företagsledningen som blir fokus:

Det måste göras en bedömning framöver hur de tror det kommer att se ut, och framförallt hur det ser ut med att få in pengar. Det är ju likviditet det handlar om. Det är en stor bit.

Revisor F nämner också att budget är en viktig bit och lyfter även fram likviditetsbudgetens roll: "Likviditetsbudgeten är jätteviktig just för att titta på kortare perspektiv". Dock framhäver han att budgeten innebär en bedömning av hur duktiga och säkra företaget är på att upprätta budget och att detta fastställer värdet av budgeten. Revisor E poängterar också behovet av att "rimlighetsbedöma" budgeten och han menar vidare att om man behöver grunda bevis på budgetar och prognoser så är det svårare att skaffa bevis för att den är rimlig.

Slutligen talar både Revisor C och Revisor F om att även ta med företagens årsredovisning, resultaträkning samt balansräkning i sitt beaktande. Företagens balans- och resultaträkningarna för det nya året är något som Revisor F följer så nära in på revisionsberättelsen som möjligt.

5.1.4 Beslut om fortsatt drift

I det slutliga steget av bedömningen av fortsatt drift ska revisorerna fatta ett beslut om företagens förmåga till fortsatt drift (Eilifsen et al., 2013). För att revisorernas ska kunna fatta beslut som de känner sig komfortabla med kan de tillämpa olika regelverk och

beslutsstöd i sin bedömning av fortsatt drift. Vad gäller regelverk så visar empirin att det framförallt är ISA 570 Fortsatt drift som revisorerna tillämpar. Dock skiljer sig graden av tillämpning åt mellan revisorerna och från uppdrag till uppdrag. Revisor F säger: ”Jag tittar ju givetvis på ISA 570, men när det är komplexa fall så går man djupare in i den biten”. Revisor E, som sällan har behövt upplysa om fortsatt drift, menar att om det kommer till fall där han kanske behöver anmärka på fortsatt drift så får han kolla mer exakt då vad det är som gäller, vad som ska skrivas och i vilka fall han ska skriva eller inte skriva. Skillnaden i tillämpning av regelverk kan därmed förklaras av vilken typ av klienter och uppdrag revisorn har.

Gemensamt för samtliga revisorer är att de finner ytterligare stöd för bedömningen i de revisionsprogram som byråerna tillhandahåller. Revisionsprogrammen innehåller frågor om fortsatt drift och säkerställer att revisorerna har tagit ställning till denna fråga. Vidare har även alla de fem olika byråerna som medverkar i studien en policy där revisorerna kan ta stöd av andra kollegor, en så kallad ”second opinion”. När det kommer till beslutet om fortsatt drift kan revisorn då stämna av detta med en kollega för att se om de gör samma bedömning och kommer fram till samma beslut. Revisor A, Revisor B och Revisor F förklarar att om beslutet om fortsatt drift innebär att de måste skriva en avvikande revisionsberättelse så har byråerna som krav att de måste diskutera och stämna av detta med en kollega innan revisionsberättelsen får avlämnas. De beslutsstöd som finns tillgängliga för revisorerna kommer att diskuteras mer utförligt längre fram i kapitlet.

Bedömningen av fortsatt drift innebär även att revisorn behöver dokumentera under processens gång för att ha underlag till sitt beslut. Revisor A beskriver att i deras checklista på byrån ska hon ta ställning till om bolaget kan fortsätta driva sin verksamhet eller inte och där ska även läggas in en beskrivning av hur hon bedömer det hela. Revisor F nämner att dokumentationen är viktig framförallt vid fortsatt drift och han då bland annat dokumenterar ner samtalen med kunderna. Både revisor C och revisor E förklarar att även om bedömningen inte resulterar i en anmärkning om fortsatt drift så är det ändå en fråga som revisorerna måste ha med sig varje i uppdrag, ta ställning till och dokumentera. Revisor C säger också: ”Dokumentationen är så viktig

och man måste sätta ner foten, denna informationen har vi idag, denna slutsatsen drar vi och därför blir det så här”. Carrington (2014) beskriver vikten av att revisorn dokumenterar och rapporterar de bestyrkande som han eller hon gör under revisionsprocessen.

Som tidigare nämnts kan fortsatt drift innebära ett dilemma för revisorn eftersom det kan orsaka konsekvenser oavsett om revisorn tar beslutet att uttala sig om fortsatt drift i revisions-berättelsen eller inte. Dock har ingen av revisorerna i denna studie upplevt några konsekvenser med de beslut som dem har fattat angående fortsatt drift. Däremot berättar några av revisorer att det finns vissa uppdrag där de har upplyst att det finns tvivel om fortsatt drift år efter år men att företagen trots det lever än idag, detta bidrar med ett kvalitativt empiriskt stöd till det resultat Öhman (2015) kom fram till genom dokumentstudier. I detta sammanhang förklara Revisor A: ”Det är det som är det svåra, men då har man ju flaggat att det finns en risk. Hade det inte kommit in pengar, nej då hade det ju inte gått.”. Empirin visar att revisorerna är medvetna om att besluten om fortsatt drift kan innebära konsekvenser för dem. Revisor F säger vid ett tillfälle att det finns en risk att kunna bli stämd både av kunden eller av fordringsägare. Andra revisorer uttryckte det så här:

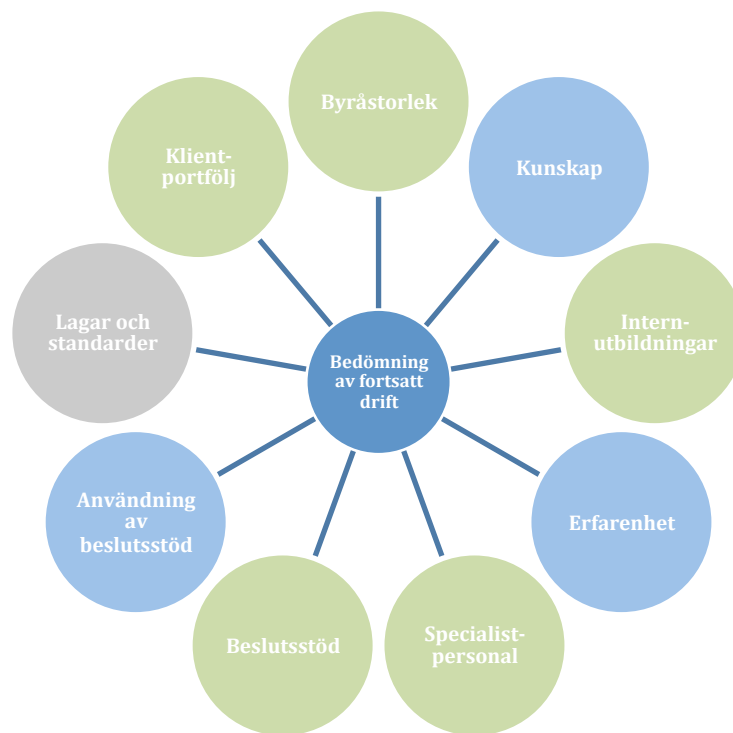
Det är ju en risk också som revisor. Vad hade hänt om vi inte hade anmärkt på fortsatt drift? Då hade du åkt dit på det för att du inte hade anmärkt. (Revisor A)

Går det åt helsike så får man ju bli dömd, egentligen oavsett hur duktig revisor du har varit eller hur mycket du har följt regelverken till hjälp, men det är väl den stora problematiken. (Revisor C)

Trots att ingen av revisorerna har upplevt konsekvenser med sina beslut så kan vi ändå utifrån deras uttryck tyda att revisorernas upplever ett dilemma med bedömningen av fortsatt drift. Vidare kan detta förklaras av, som nämndes i början av analysen, att det är en väldigt svår och komplex bedömning för revisorerna att göra eftersom det handlar om att bedöma framtida händelser, det finns helt enkelt inget som säger vad som är rätt eller fel. Detta gör att vi hamnar i frågeställningen: Är möjligtvis bedömning av fortsatt drift en för omfattande uppgift för revisorerna? Är det kanske ”en punkt som har hamnat på oss av fel anledningar”, som en revisor uttryckte det.

5.2 Faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift

I följande avsnitt kommer de faktorer som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift att analyseras. Faktorerna består av tre personliga faktorer, fem byråspecifika faktorer, samt en extern faktor (se Figur 4.1), som genom en analys av utförda intervjuer kommer att belysa viktiga delar som påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Analysen grundar sig på tillämpad kunskap inom ämnet för fortsatt drift och på utförda intervjuer, som vidare ger en ökad förståelse för de olika faktorerna, hur de påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift, men även hur de kan påverka varandra. Faktorerna förklaras nedan i Figur 4.1, vilken även kommer att vara utgångspunkten i denna del av analysen:



Figur 4.1 Modell över de olika faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Blåa är personliga faktorer, gröna är byråspecifika faktorer och grå är en extern faktor. Modellen är utvecklad utifrån samtliga delar av teorikapitlet.

5.2.1 Byråstorlek och klientportfölj

En stor byrå indikerar en hög revisionskvalitet, vilket i sin tur tyder på att stora byråer i större utsträckning har tillgängliga resurser för att utföra en revision av hög kvalitet (Tagesson & Öhman, 2015). Stora byråer investerar mer i att behålla och utveckla

kunskap inom organisationen (Jeppesen, 2007), och byråstorlek kan på så vis påverka en revisors bedömning fortsatt drift eftersom dessa tillhandahåller ett större omfång av beslutsstöd och specialistpersonal vid bedömning av fortsatt drift (Francis, 2011), som inbringar mer kunskap och erfarenhet till revisorn. Revisorns kunskap och erfarenhet av fortsatt drift kan utifrån empirin även tyda bestämmas av vilka klienter revisorn arbetar med, det vill säga vilken klientportfölj revisorn har. Revisor A nämner att hon har mycket erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift i utvecklingsbolag, och att arbeta med flera liknande klienter ökar kunskapen inom dess bransch och vilka problem som brukar finnas:

Sen finns det ju alltid en fördel med att ha många liknande kunder, för du känner ju till branschen, du vet hur det funkar och var det kan finnas problem och risker och så.

Hur ofta en revisor behöver uttala sig om fortsatt drift beror således på vilken klientportfölj revisorn har. Utvecklingsbolag har hela tiden problem med fortsatt drift, nämner flera av revisorerna, och att i dessa uppdrag får de hela tiden överväga vilket ställningstagande de ska göra. Motsatsen kan också förekomma där revisorn kan ha klienter som aldrig har problem med fortsatt drift. Detta nämns av Revisor C där han bland annat nämner att kommuner och kommunala bolag aldrig har den problematiken:

[...] det här med fortsatt drift är väldigt olika för jobbar du till exempel med kommun och kommunala bolag, [...], där är ju fortsatt drift ingen fråga egentligen, aldrig någonsin.

Vilka typer av klienter revisionsbyråerna har sägs även bero på revisionsbyråernas storlek, där stora byråer ofta har noterade bolag och större bolag, medan mindre revisionsbyråer vanligen har mindre och mellanstora företag (Carrington, 2014). Trots att Revisor C, som kommer från en *Big 4*-byrå, är den enda som har uttryckt att han är revisor för börsnoterade bolag och kommuner, så består hans klientportfölj inte uteslutande av stora bolag, utan även av små bolag och utvecklingsbolag. Revisor C nämner även att det främst är i utvecklingsbolagen som frågan om fortsatt drift kommer upp. Vi kan därför se att den typ av klientportfölj som revisorn har spelar roll för bedömningen och för det beslut om fortsatt drift som revisorn måste fatta. En klientportfölj med många klienter inom samma bransch leder till att erfarenheten av att bedöma dessa bolag ökar för varje gång ett sådant uppdrag infinner sig. En klientportfölj med exempelvis många utvecklingsbolag skulle leda till att revisorn får en

bred erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift eftersom denna fråga är konstant närvarande i dessa bolag, som flera av revisorerna uttrycker sig.

För att få en spridning på byråstorlek så valde vi att intervjua revisorer från olika byråer, med olika byråstorlek. Utförda intervjuer har därför varit baserade på sex auktoriserade revisorer, varav en kommer från en liten byrå, en kommer från en medelstor, tre stycken kommer från stora byråer och en kommer från en av *Big 4*-byråerna (se Tabell 1). Genom att analysera revisorernas svar på intervjufrågorna så går det att se skillnader i strukturen som finns på byråerna, som överensstämmer med tidigare forskning, där skillnaden visar sig i byråstorleken. De stora byråerna och *Big 4*-byrån i studien tillhandahåller internutbildningar och beslutsstöd i form av standardiserade beslutsprocesser, specialistpersonal, samt personer med mycket erfarenhet. Den minsta byrån tillhandahåller internutbildningar i väldigt liten utsträckning och den medelstora byrån likaså. Byråstorlek kan på så vis påverka revisorns bedömning av fortsatt drift eftersom utgångspunkten och förutsättningarna för att en grundlig bedömning ska göras i större utsträckning är närvarande i de större byråerna. Vilken klientportfölj revisorn har ser vi också har ett samband med revisorns bedömning av fortsatt drift, eftersom branschen som klienten verkar i kan ha speciellt svårt med fortsatt drift, som exempelvis de nämnda utvecklingsbolagen. En klientportfölj som består av ett flertal klienter som verkar inom samma bransch ökar kunskapen och erfarenheten av att uttala sig om fortsatt drift i dessa bolag, och är således även en faktor som påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift.

5.2.2 Kunskap

Baserat på vår empiri kan vi utläsa att hur mycket kunskap en revisor har om fortsatt drift kan bero på olika saker, bland annat mängden uppdrag som revisorn har haft där dess klienter har haft problem med fortsatt drift. Kunskap om fortsatt drift verkar också påverkas av vilken bransch klienten verkar i och hur insatt revisorn är i klientens bransch. Ruiz-Barbadillo et al. (2007) och Minutti-Meza (2013) konstaterar att revisorns kompetens är relaterad till revisorns kunskap inom klientens bransch. En kunskap om klientens bransch ökar förståelsen för risker och möjligheter, och gör det möjligt för revisorn att bedöma den fortsatta driften, som Revisor A uttrycker sig:

[...] förstår du inte vad kunden sysslar med så har du inte en chans att komma fram till vart riskerna ligger någonstans. [...] informationssamlingen och planeringen kring hur granskningen ska göras är egentligen en av de största och viktigaste bitarna. [...] Det är jätteviktigt att känna till hur verksamheten funkar.

Förståelsen för kundens verksamhet är därmed en förutsättning för att kunna bedöma dess fortsatta drift. Revisor A informerar att problem med fortsatt drift är vanligt förekommande i utvecklingsbolag, där fortsatt drift-frågan konstant är närvarande. Revisor A fortsätter att förklara vikten av kunskap inom klientens bransch, där hon menar att genom att arbeta med ett flertal klienter som verkar inom samma bransch ökar möjligheten för mer kunskap om fortsatt drift:

Sen finns det ju alltid en fördel med att ha många liknande kunder, för du känner ju till branschen, du vet hur det funkar och var det kan finnas problem och risker och så.

Att arbeta med flera klienter som verkar inom samma bransch inbringar mer erfarenhet och kunskap till revisorn, där revisorn lättare kan avläsa klientens risker och möjligheter. Tagesson & Öhman (2015) menar, precis som Revisor A, att kunskap och erfarenhet är avgörande vid bedömning av fortsatt drift. Som nämnts tidigare, så beskriver Revisor C likaså att han har haft mest erfarenhet av fortsatt drift inom branschen för utvecklingsbolag, och att det i de fallen är väsentligt att sätta sig in i klientens bransch och verksamhet för att kunna utföra en bra revision, speciellt när det föreligger tvivel om fortsatt drift. Revisor C menar att när det föreligger tvivel om fortsatt drift så är det viktigt att ha en förståelse för vart pengarna försvinner och vart de kommer in. Att kunna se och bedöma klientens risker samt fortsatta drift kräver kunskap hos revisorn. Ruiz-Barbadillo et al. (2007) belyser att kunskap hos revisorn krävs för att kunna identifiera osäkerhet i klientens räkenskaper. Kunskapen ligger till grund för vilken bedömning som revisorn kommer att göra, detta understryker Revisor E när han berättar att underlag och kunskap ligger till grund för vilken bedömning och uppfattning som kommer att göras. Att bilda uppfattningar och bedömningar utifrån sin egen kunskap är något som Revisor F uttalar sig om, där han menar att det krävs en omfattande kunskap om fortsatt drift för att förstå och tolka regelverken:

Då kommer det här med K2 och K3 till exempel, där man måste vara ganska djupt insatt för att förstå och kunna läsa, fatta bedömningar kring en årsredovisning.

Kunskapen om fortsatt drift krävs för att utföra en revision eftersom frågan kommer upp vid varje revision, även om den inte nödvändigtvis innebär att revisorn måste uttala sig om fortsatt drift i revisionsberättelsen, som Revisor B uttrycker sig:

[...] det har man ju i varenda revision man gör därför det är ju ett ställningstagande och någonting som man måste ta hänsyn till, få en uppfattning om och bedöma i varje revision man gör.

Sammanfattningsvis instämmer samtliga revisorer att kunskap är väsentligt för att kunna bedöma och ta ett beslut angående ett företags fortsatta drift. Revisorernas kunskap om fortsatt drift verkar inte skilja sig åt, men däremot skiljer sig erfarenheten av att uttala sig om fortsatt drift åt, där Revisor A, Revisor B, Revisor C och Revisor F har mer erfarenhet av klienter som har haft problem med fortsatt drift och därmed uttalat sig i revisionsberättelsen att det föreligger tvivel. Revisor D och Revisor E har haft mindre erfarenhet av klienter som haft tvivel för fortsatt drift där Revisor D aldrig uttalat sig om tvivel för fortsatt drift i revisionsberättelsen, medan Revisor E uttalat sig om tvivel för fortsatt drift två gånger under sin tid som auktoriserad revisor.

Slutligen, som tidigare forskning har kommit fram till så ser vi att det finns ett samband mellan erfarenhet och kunskap, där en ökad erfarenhet av att arbeta med fortsatt drift bidrar till en ökad kunskap om fortsatt drift. Kunskapen utvecklas ju fler gånger revisorn får arbeta med och uttala sig om fortsatt drift eftersom revisorn då bland annat är tvungen att sätta sig djupare in i betydelsen av regelverken, samt kundens verksamhet och bransch. Kunskapen om fortsatt drift ser vi därför också bero på, som tidigare nämnts, vilken bransch klienten verkar i. En ökad kunskap om fortsatt drift kan således inte endast antas bero på erfarenhet, utan även på vilken typ av klientportfölj som revisorn har. Vi kan utifrån denna analys inte se att det föreligger några skillnader i de olika revisorernas kunskap, men däremot är det tydligt att kunskap påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift.

5.2.3 Internutbildningar

En annan faktor som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift är revisionsbyråns tillhandahållande av internutbildningar. Internutbildningar ökar kunskapen inom ett visst område som för en revisionsbyrå kan belysa viktiga delar av revisorns ansvar, så som bland annat oberoende och professionell skepticism (Jenkins et

al., 2008). Revisorns roll vid bedömning av fortsatt drift kan genom internutbildningar framhävas och göra revisorn påmind om hur denne ska utföra sitt arbete. Som Jenkins et al. (2008) belyser så finns internutbildningar till för att kontrollera oönskat beteende inom en organisation, och Jeppesen (2007) antyder att det till största del är stora byråer som har ett behov av att kontrollera sina anställda. Utifrån denna kunskap, samt utifrån sex utförda intervjuer, kan vi bekräfta att de tre stora byråerna tillhandahåller internutbildningar för anställda. Likaså *Big 4*-byrån tillhandahåller internutbildningar för anställda, där revisorn uttrycker att de utbildas mycket inom området för fortsatt drift. Revisor D, som kommer från en stor byrå, nämner att byrån tillhandahåller flera olika internutbildningar för sina anställda. Revisor B, som även hon kommer från en stor byrå, nämner att byrån tillhandahåller både interna och externa utbildningar för sina revisorer:

Ja, vi har ett stort utbud av interna utbildningar inom olika områden. Vi använder oss även av olika externa utbildningar främst via FAR akademi.

Inom de stora revisionsbyråerna finns det därmed internutbildningar tillgängliga för revisorerna. Revisor F, som kommer från en mindre byrå, menar att internutbildningar inte finns tillgängliga i alls så stor utsträckning. Vid behov av utbildning så anlitar byrån istället externa personer:

Ja, men i mycket liten utsträckning. [...] När det gäller utbildningar som är mer omfattande än ett par timmar anlitar vi alltid externa utbildare.

Utifrån insamlad empiri kan vi se att det föreligger olikheter i tillgänglighet av internutbildningar, men vi kan inte vidare förklara ett samband som visar hur det påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Vi kan inte se att internutbildningar påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift eftersom vi inte kan tyda någon skillnad mellan revisorn i *Big 4*-byrån och revisorn i den minsta byrån, trots att *Big 4* tillhandahåller internutbildningar i mycket större utsträckning än den minsta byrån.

5.2.4 Erfarenhet

Erfarenheten är en faktor som kan påverka en revisors bedömning av fortsatt drift, där erfarenheten i denna studie förklaras av revisorns tidigare erfarenhet av klienter som har haft problem med fortsatt drift. Denna erfarenhet kan även förklaras av revisorns arbetslivserfarenhet. Revisorns förmåga att kunna identifiera osäkerhet i ett företags

räkenskaper vid bedömning av fortsatt drift beror bland annat på revisorns erfarenhet (Ruiz-Barbadillo et al., 2007). Att arbeta med klienter där frågan om fortsatt drift ständigt dyker upp bidrar därmed till att erfarenheten av att ta beslut om fortsatt drift breddas. Detta poängterar Revisor A när hon nämner att ju fler gånger som hon måste ta ställning till frågan, desto större blir erfarenheten av att bedöma fortsatt drift. Revisor B betonar liknande att kunskapen inom fortsatt drift ökar i takt med erfarenheten av att jobba med dessa frågor, samt att tecken på tvivel om fortsatt drift blir allt tydligare att identifiera:

När man har jobbat så pass länge och tagit ställning till och jobbat med de här frågorna så pass mycket så är det klart att det är ju lättare att se de eventuella tecknen man ska leta efter, [...] Ju mer erfarenhet man har, ju större kunskap man har, desto bättre är det för det är ju klart att man använder sig utav det när man jobbar.

Revisorer med en klientportfölj som innehåller utvecklingsbolag behöver ständigt ta ställning till den fortsatta driften eftersom det i dessa bolag hela tiden finns en ovisshet om fortsatt drift, vilket på så vis leder till en bredare erfarenhet av fortsatt drift. Revisor A och Revisor C nämner att det är i utvecklingsbolagen som frågan för det mesta kommer upp, och inte bara i slutet av revisionen utan att den även är aktuell under hela planeringsfasen. Att utvecklingsbolagen hamnar i denna problematik beror ofta på att de har balanserade utvecklingskostnader, så som Revisor A väljer att beskriva det. Osäkerheten skapas av företaget själva och det gör att revisorn konstant måste ta ställning till om denne ska uttala sig om tvivel för fortsatt drift eller avstå att göra detta. Revisorn måste i detta läge, som Brunsson (1998) menar vid ett allmänt beslutstagande, överväga olika utfall och konsekvenser vid beslutet, även om det är svårt att bedöma framtida konsekvenser av beslut som tas. Revisor A menar att det är svårt att ta beslut om att det finns problem med fortsatt drift eftersom det innebär konsekvenser för kunden. Ett sådant uttalande kan försvåra ännu mer för kunden genom att den problematiska situationen utvecklar fler problem:

En anmärkning på fortsatt drift är dock allvarligt då det råder tvivel på om bolaget kan fortsätta att bedriva sin verksamhet och därmed betala sina skulder. Det kan innebära att ett bolag som redan har problem får mer problem. (Revisor A)

Revisor D, och Revisor E som kommer från samma byrå, har till skillnad från Revisor A och övriga intervjuade revisorer inte haft så mycket erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift. Revisor D och Revisor E berättar att de mest arbetar med K2-bolag, där ett uttalande om fortsatt drift i revisionsberättelsen inte får göras såvida inte

företagsledningen har bestämt sig för att avveckla. Revisor E fortsätter därefter att berätta om sin erfarenhet av fortsatt drift där han beskriver att det krävs mycket för att en klient ska få ett uttalande om fortsatt drift i revisionsberättelsen:

Jag tror jag har anmärkt på det en eller två gånger. [...] Det ska rätt så mycket till för att anmärka på det, det ska vara liksom kris och banken vill inte alls eller någonting sådant, utan ofta har de ju en lösning på problemet.

Även om K2-bolagen inte har samma regler som övriga bolag så nämner revisorn att problemet ändå ska granskas, men att det inte riktigt når till den punkten där ett uttalande är nödvändigt. Revisor E menar att det ofta kommer en lösning på problemet och att ett uttalande på så vis inte behövs. Revisor F har en annan erfarenhet av klienter som har haft problem med fortsatt drift, där han nämner att han har drygt 100 uppdrag där mellan fem och tio procent av kunderna har den problematiken. Även om Revisor F har samma typer av klienter som Revisor E, det vill säga K2-bolag, så ser inställningen kring att uttala sig om klientens fortsatta drift annorlunda ut, där Revisor F uttrycker att:

Jag har lite tuffare inställning kring den biten [...] Har man haft problematik i ett K2-bolag så har jag ju faktiskt valt att skriva om det i min revisionsberättelse, även om man inte har beslutat om en likvidationssituation, för jag tyckte att det var en så pass viktig situation, så jag menar att, det blir ju konstigt också om man lämnar in en årsredovisning och revisorn lämnar en ren revisionsberättelse och sen går det i konkurs fyra månader senare.

Genom att betrakta Revisor E och Revisor F och deras inställning till ett uttalande om fortsatt drift i revisionsberättelsen, så märks det att olikheter förekommer i deras inställning. Båda revisorerna använder sig av K2-regelverket, vilket betyder att de båda revisorerna står på lika grund och har samma förutsättningar vid utförandet av revisionen, men ändå syns det att olikheter förekommer eftersom revisorerna har olika inställning till sin bedömning. Vad som förklarar dessa olikheter i inställning är dock inget som vi kan förklara i denna studie.

Olikheter i den professionella bedömningen av fortsatt drift kan antas bero på erfarenheten som revisorerna har av att uttala sig om fortsatt drift. Mala & Chand (2015) menar att erfarenhet bidrar till en ökad professionell bedömning, och på så vis att professionell bedömning är en viktig egenskap hos revisorn. Utifrån empirin kan vi tyda att en mindre erfarenhet av uttalande om fortsatt drift visar att det ofta föreligger en längre tidsperiod mellan bedömningar av detta slag. Detta indikerar att mindre erfarenhet och ett längre tidsspänn mellan uttalanden påverkar revisorns

tillvägagångssätt vid bedömningen, eftersom revisorn vid varje tillfälle måste dubbelkolla vilka lagar och regelverk som gäller för bedömningen. Revisor E, exempelvis, har mindre erfarenhet av att arbeta med klienter som har problem med fortsatt drift och grundar sin bedömning av fortsatt drift på regelverken, i de fall som ett sådant ställningstagande är nödvändigt. Revisor F har mer erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift och grundar sin bedömning delvis genom att följa regelverken som gäller vid bedömning av fortsatt drift, men även genom att titta utanför ramarna och använda sin egen individuella bedömning. Vi kan utifrån detta se att erfarenheten av att bedöma fortsatt drift bidrar med en ökad kunskap om vad som gäller för en fortsatt drift-bedömning. Majoriteten av revisorerna beskriver även att vid bedömning av prognoser om framtiden så använder de sig av sin erfarenhet och magkänsla. Revisorerna använder sig i stor utsträckning av regelverken vid bedömningen, men de är därmed inte tillräckliga vid en bedömning av fortsatt drift, som Revisor F förklarar:

Ja, jag tittar ju givetvis på ISA 570, men det kan man ju säga att när det är komplexa fall så går man djupare in i den biten. Sen går man på erfarenhet, magkänsla i den biten så att det tycker jag räcker i de flesta fall.

Erfarenhet och magkänsla kan kopplas ihop med den professionella bedömningen eftersom dessa tillhör revisorns individuella person. Olika erfarenhet bidrar till att revisorer bedömer och löser problem på olika sätt. Revisor E berättar om fortsatt drift där han menar att hur beslutet ska tas beror på vilken revisor man frågar. Även detta indikerar på att det finns olikheter i den professionella bedömningen mellan revisorer, eftersom samma frågeställning kan leda till olika svar:

[...] det är ju aldrig svart eller vitt, så är det ju. Och då måste man diskutera med en kollega [...]. Man kan ju diskutera med två kollegor och man får olika svar liksom.

Sammanfattningsvis är det tydligt att en erfarenhet av att arbeta med klienter som har problem med fortsatt drift bidrar till att revisorn får en större kunskap inom området och använder sig i större utsträckning av sin professionella bedömning. Eftersom frågan om fortsatt drift handlar om prognoser och om att ”spå om framtiden”, som många av revisorerna uttrycker sig, så är den professionella bedömningen väsentlig vid bedömning av fortsatt drift. Mala & Chand (2015) beskriver, som redan nämnts, att tidigare studier framhäver att ju mer erfarenhet en revisor får, desto bättre blir de på att förse sig med sin professionella bedömning. Eftersom benägenheten att använda sin professionella bedömning ökar i takt med erfarenheten, så är det även tydligt att

erfarenheten är en faktor som påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Som diskuterat ovan så kan den professionella bedömningen hos de revisorer med mindre erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift förklaras av att dessa revisorer endast behöver ta fram regelverken när problem om fortsatt drift är ”uppe på tapeten”. En större erfarenhet av att arbeta med klienter som haft problem med fortsatt drift tyder på att revisorn kan tänka, på grund av att revisorn behöver och måste tänka, utanför ramarna. Erfarenhet av fortsatt drift tyder även på att revisorerna inte enbart lutar sig tillbaka på regelverk och byråinterna rutiner vid en sådan bedömning, utan även på erfarenhet, kunskap och professionell bedömning.

5.2.5 Specialistpersonal

Specialistpersonal kan agera som hjälp för en revisor vid sin bedömning av fortsatt drift, och kan på så vis vara en faktor som påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Tillgången till specialistpersonal framhävs endast utförligt i en av intervjuerna, av Revisor C som arbetar i en *Big 4*-byrå. Revisorn förklarar byråns tillgänglighet av erfaren och kompetent personal vid en bedömning av fortsatt drift:

Har du någon knepig fråga så kan du stämna av den med en mer senior kollega, och sen nästa steg har vi något som heter PTC, alltså *Partner to Consultant*. Det är en klok person som har mycket erfarenhet som du kan ringa. Och sen har vi *Risk Management Partners*, det är helt enkelt delägare som endast jobbar med risk och hur vi ska undvika risk-situationer som byrå. Och sen har vi en hel del bolagsjurister som hjälper till.

Det Revisor C berättar är i linje med tidigare forskning som menar att byråstorleken påverkar de tillgängliga resurserna inom en organisation eftersom större byråer har större tillgång till specialistpersonal med mycket erfarenhet inom ett område (Francis, 2011). Större byråer skapar sig den möjligheten eftersom det finns ett behov av att kunna kontrollera anställda att utföra sitt arbete på ett korrekt sätt (Jeppesen, 2007). Övriga revisorer nämner att om det uppstår osäkerhet vid bedömning av fortsatt drift, eller snarare i alla uppdrag där det finns minsta tvivel om fortsatt drift, så ska revisorerna överlägga med en kollega eller annan revisor innan revisionsberättelsen avlämnas. Tanken med att överlägga med en annan person är att diskutera beslutens olika utfall och konsekvenser, samt komma fram till vilket beslut som är mest rätt.

Sammanfattningsvis kan vi se att tillgången till specialistpersonal endast framhävs utförligt av Revisor C i *Big 4*-byrån, och därför kan vi inte vidare förklara ett samband

mellan specialistpersonal och hur det påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Däremot kan vi se att byråstorleken spelar roll för tillhandahållandet av specialistpersonal, där *Big 4*-byrån ur empirin har mer tillgång till specialistpersonal än övriga revisionsbyråer. Avslutningsvis kan vi se att byråstorleken påverkar revisorns tillgång till specialistpersonal vid bedömning av fortsatt drift, men vi kan inte förklara hur tillgången till specialistpersonal påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift.

5.2.6 Beslutsstöd

Beslutsstöden är viktig för revisorerna när det kommer till att bedöma fortsatt drift eftersom de innehåller rekommenderade tillvägagångssätt och säkerhetsåtgärder för att kontrollera att de utför sin granskning och bedömning i rätt riktning. Beslutsstöden är tillhandahållna av revisionsbyrån och är därför en byråspecifik faktor som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift (se Figur 4.2). Jeppesen (2007) beskriver att beslutsstöd i en revisionsbyrå kan vara ett revisionsprogram med revisionsverktyg som hjälper revisorn i beslutsprocessen. Lagar och revisionsstandarder, så som bland annat ISA 570, är inarbetade i dessa revisionsprogram för att revisorerna ska utföra en revision av bra kvalitet (Tagesson & Öhman, 2015). Detta förklaras även av Revisor A, där hon menar att revisionsprogrammen är uppbyggt efter ISA. De intervjuade revisorerna beskriver samtliga att det finns kontrollfrågor och kvalitetssystem i deras revisionsprogram vid bedömning av fortsatt drift. I planering och avslutning finns det stöd med ”ett helt batteri av granskningsåtgärder som du ska göra under resans gång”, som Revisor C uttrycker sig. Revisionsverktyg, kontrollfrågor och granskningsåtgärder är en form av beslutsstöd som revisorerna använder sig av och som finns tillhandahållna av revisionsbyrån. Revisorerna använder sig också av andra beslutsstöd som till exempel andra revisorer och kollegor. Denna typ av beslutsstöd kallas för *second opinion* och är en trygghet för revisorn eftersom en annan professionell åsikt är av betydelse. Att det är en trygghet för revisorn kan styrkas av Revisor A där hon menar att stöd från en annan kollega bekräftar att hon har tänkt rätt:

Sen det här med *second opinion*, det är mer att jag får stöd av en annan revisor att ”det är så här jag har tänkt, tycker du samma? Eller har du en annorlunda åsikt?”

Att *second opinion* finns som beslutsstöd bekräftas av samtliga revisorer där de menar att man kan prata med en partner, eller en mer erfaren revisor och diskutera vilka

bedömningar man kan göra och framför allt fördelen att man kan stämna av att man har tänkt rätt. Revisor C som kommer från en av *Big 4*-byråerna menar att de har omfattande beslutsstöd och kvalitetskontroller: ”en avstämningskultur”, som han uttrycker det. Revisor C förklarar att beslutsstöden i form av *second opinion* inte endast innefattar en kollega eller en annan revisor på kontoret, utan kan även vara en PTC (*Partner to Consultant*), *Risk Management Partner*, eller en bolagsjurist som kan ge professionella råd. En beskrivning av beslutsstöden som Revisor C tar upp styrker tidigare forskning som visar att stora revisionsbyråer investerar mycket i att kontrollera kvaliteten på det utförda arbetet och att utbilda personal för att kontrollera att okunskap undviks (Tagesson & Öhman, 2015). Stora byråer är helt enkelt i större behov av att kunna kontrollera sina anställda att utföra sitt arbete på rätt sätt eftersom dessa är mer centraliserade (Jeppesen, 2007). På grund av detta är de även i behov av standardiserade arbetsprocesser (Jeppesen, 2007) och beslutsstöd, både i form av revisionsprogram med revisionsverktyg, samt av erfarna personer som arbetar inom organisationens olika områden.

Sammanfattningsvis, så tillhandahålls beslutsstöd så som revisionsverktyg och granskningsåtgärder i revisionsprogrammen av samtliga revisionsbyråer, men beslutsstöd i form av specialistpersonal förekommer endast på *Big 4*-byrån. Av sex utförda intervjuer så är det endast Revisor C som arbetar inom *Big 4*-byrån som uttrycker att det finns en större variation av beslutsstöd vid bedömning av fortsatt drift, i form av specialistpersonal med mycket erfarenhet inom ett område. Som tidigare forskning har kommit fram till så kan vi se att det finns mer tillgång till specialistpersonal på stora byråer (Francis, 2011), och vi kan se att detta fenomen även speglar sig i insamlad empiri.

5.2.7 Användning av beslutsstöd

Beslutsstöden kan på så vis omfatta både standardiserade arbetsprocesser och beslutsprocesser, samt erfarna och kunniga personer inom fortsatt drift. Användning av beslutsstöd är en påverkande faktor som syftar på revisions benägenhet att använda sig av mer än regelverk och rekommendationer vid bedömningen. Även om revisionsbyrån tillhandahåller beslutsstöd så är det upp till revisorn att använda sig av dem vid sin

bedömning av fortsatt drift. Beslutsstöden består av, som nämnts tidigare, bland annat av revisionsverktyg i revisionsprogrammen eller av andra mer erfarna personer, specialistpersonal eller partners. Som tidigare nämnts finns olika typer av specialistpersonal tillgängliga på *Big 4*-byrån där Revisor C arbetar, och vilka framför allt används när det handlar om att bedöma stora bolag. Revisor C nämner att beslutsstöd finns men att han även använder sig av dessa när det förekommer svårigheter med bedömningen:

Så att de pratar man ju med, vad gäller de här frågorna eftersom de är ganska känsliga, men framför allt i de stora bolagen, där liksom man ska skriva revisionsbevis och sånt, så pratar jag ju väldigt mycket med de här som vi kallar PTC eller Risk Management Partners om vad jag ska skriva i revisionsberättelsen [...].

Det kan tänkas att de beslutsstöd som används mest och som är av mest vikt för revisorn är de som ingår i revisionsprogrammen, som indikerar en viss säkerhet. Revisionsprogrammen är bland annat uppbyggda efter ISA och som Revisor B bekräftar så finns det inget beslutsstöd som inte stämmer överens med lag och regelverk som ska följas vid bedömning av fortsatt drift:

Vi utför ju våra revisioner efter ISA [...] vi har ju inga normer eller värderingar eller riktlinjer som inte stämmer överens med ABL och ISA.

Däremot är det intressant hur revisorerna istället belyser vikten av att få hjälp från andra personer vid bedömningen av fortsatt drift. Revisor C fortsätter att framställa vikten och användningen av personer som beslutsstöd:

Jag har hjälp både av våra verktyg och dokumentering, men framför allt då i form av personer.

Revisor D nämner att han på motsvarande sätt använder sig av beslutsstöd när det uppstår osäkerhet, då han diskuterar med en mer erfaren partner om vilka olika bedömningar som kan göras. Revisor E och Revisor F använder sig likaså av beslutsstöden i form av att rådfråga en annan person, där de understryker att det är viktigt att diskutera med kollegor vid svåra frågor och tveksamhet kring en revisionsberättelse. Som sagt ”det är ju inte svart eller vitt i branschen, det är ju hela tiden en bedömning”, som Revisor F konstaterar. Professionell bedömning är en mänsklig faktor som behövs vid bedömning av fortsatt drift, eftersom det just handlar om att bedöma framtiden som det inte finns något tillgängligt facit på, som Revisor E beskriver:

[...] när man reviderar i övrigt så tittar man ju på saker och ting bakåt och det har man ju facit på, [...], men detta är ju frågan om att man ska titta framåt och det är ju alltid mycket svårare för då har du ju inte facit, du har ju inte sanningen än, utan du måste ju lägga in bedömningar och du måste bedöma de ställningstagande och kommentarer du får från företagsledningen om hur det här ska lösas [...]

Sammanfattningsvis tillhandahåller samtliga byråer beslutsstöd som finns tillgängliga för revisorn vid bedömning av fortsatt drift. Däremot finns det olikheter i vilken utsträckning revisorerna använder sig av beslutsstöden, vilka vi kan se bero på byråns utsträckning av antalet möjliga beslutsstöd, revisorns behov av att använda sig av beslutsstöd, samt revisorns erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift. Revisorns behov av att använda sig av beslutsstöd kan bero på vilken klient som revisorn reviderar. Om klienten inte har problem med fortsatt drift så finns det heller ingen anledning att använda sig av tillhandahållna beslutsstöd. En ökad erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift kan vi se leda till ett ökat behov av att använda beslutsstöd vid bedömning av fortsatt drift. Mala & Chand (2015) nämner att beslutsstöden förbättrar revisorns professionella bedömning. I linje med Mala & Chand (2015) kan vi utifrån empirin se att samtliga revisorer använder standardiserade revisionsprogram i revisionsprocessen, men när revisorerna sträcker sig utöver standardiserade verktyg och tar hjälp av beslutsstöd, i form av bland annat kollegor och specialistpersonal, så tyder det på att de tillämpar sin professionella bedömning för att ta beslut som de känner sig komfortabla med.

5.2.8 Lagar och standarder

Lagar och standarder ligger till grund för hur en revisors vardagliga arbete utförs. ISA 570 är en del av revisorns revisionsprogram där revisionsverktyg leder revisorn i rätt riktning genom revisionsprocessen, detta bekräftas av samtliga revisorer. Revisionsprogrammen är standardiserade, vilket betyder att de är uppbyggda för att kontrollera anställda att handla inom ramarna för organisationen (Jenkins et al., 2008) och för att behålla en hög revisionskvalitet. Revisor A beskriver deras revisionsprogram som är uppbyggt efter revisionsstandarden ISA och som är uppbyggt för att revisorerna ska hålla den kvalitet som krävs:

Dels så följer vi ju våra revisionsprogram, som är uppbyggt just efter ISA:erna. [...] Du följer en arbetsgång där, så kommer du igenom alla bitarna, så att man håller den kvaliteten som man kräver.

Revisionsyrket är uppbyggt på detta sätt eftersom det kräver att omfattas av regler. Jeppesen (2007) beskriver att revisionsprogrammen, innehållande tillvägagångssätt och beslutsprocesser, i en viss utsträckning måste vara standardiserade eftersom revisionsbyråerna följer internationella revisionsstandarder, så som ISA. Att revisionerna utförs efter lagar och standarder är det inga tvivel om, detta uppger Revisor B:

Vi utför ju våra revisioner efter ISA [...] vi har ju inga normer eller värderingar eller riktlinjer som inte stämmer överens med ABL och ISA.

Sammantaget är det framför allt är ISA 570 som revisorerna använder sig av vid bedömning av fortsatt drift, men de nämner även att Aktiebolagslagen är av användning när frågan om kontrollbalansräkningen kommer in. ISA 570 är dock dominerande i diskussionerna kring vilka regelverk och rekommendationer som används vid bedömningen om fortsatt drift, där standarden är av stor vikt för revisorerna. Revisor C belyser vikten av denna på sitt sätt där han uttrycker att: "[...] jag följer ju ganska så slaviskt ISA Fortsatt drift". Lagar och standarder ligger till grund för hela revisionen och är en väsentlig del i revisorns bedömning av fortsatt drift. Denna externa faktor kan därför påverka revisorns bedömning av fortsatt drift, men eftersom där inte föreligger några skillnader mellan revisionsbyråerna i form av vilka lagar och standarder som tillämpas så kan vi inte vidare se några andra samband.

6. Avslutande diskussion och slutsats

I detta avslutande kapitel så presenteras studiens slutsatser, vilka bygger på en analys av empiriskt material. Kapitlet inleds med en presentation av frågeställning och syfte samt hur dessa besvaras genom studien. Vidare redogörs för studiens bidrag samt förslag på fortsatt forskning inom området.

6.1 Studiens frågeställning

Studiens frågeställning lyder: *Hur identifierar och bedömer revisorer i olika revisionsbyråer fortsatt drift under revisionsprocessen?*

Empirin i studien visar att bedömningen av fortsatt drift kan vara en av de mest komplexa uppgifterna som revisorn möter i sitt arbete. Samtliga revisorer i studien instämmer i att fortsatt drift innebär svåra bedömningar om framtiden där inget facit finns. Fortsatt drift är på så vis en kontrast jämfört med övrig revision där man tittar bakåt på vad som hänt under året.

Revisorernas tillvägagångssätt vid bedömningen av fortsatt drift är i det stora hela väldigt lika, men det som kan skilja sig åt är omfattningen av bedömningen beroende på klientens finansiella tillstånd. Är det ett starkt och stabilt bolag blir bedömningens omfattning mindre, medan ett bolag som har tydliga finansiella problem innebär en inriktning på fortsatt drift redan från början av uppdraget. Vi kan utifrån vårt empiriska resultat konstatera att kunskapen om kundens verksamhet och bransch är en förutsättning för revisorerna i deras bedömning av fortsatt drift. Detta är en kunskap som innebär att bedömningen kan hålla hög kvalitet genom att revisorn lättare kan identifiera risker som bolagets står inför och bedöma de åtgärder bolaget planerar.

Vidare kan vi påvisa att revisorernas granskning av fortsatt drift ständigt innebär bedömningar av olika slag för revisorn. Det handlar framförallt om att bedöma sannolikheten i upprättade budgetar och prognoser samt i de ställningstaganden, åtgärder och andra underlag som klienten presenterar. När revisorerna granskar de åtgärder som klienten presenterar är det framförallt likviditetsbudgeten som är framträdande för att se hur företaget bedömer hur det kommer se ut framöver och hur de

planerar att lösa problemen. Att grunda bevis på en likviditetsbudget innebär dock att dess rimlighet först måste bedömas av revisorn.

Tillämpningen av regelverk i revisorernas bedömning av fortsatt drift kan vi se skiljer sig åt och utifrån studiens empiriska resultat kan vi konstatera att detta kan förklaras av vilken typ av klienter revisorn har. Vi kan däremot se en likhet mellan revisorerna i deras tillämpning av en *second opinion* som stöd i deras beslutsfattande. Samtliga byråer i studien hade som policy att revisorn ska ta stöd och stämma av med en kollega i komplexa fall som kan innebära en att en oren revisionsberättelse behöver avgas.

Slutligen framhäver revisorerna att dokumentationen är viktig vid bedömningen av fortsatt drift oavsett vilket beslut de kommer fram till. Dokumentationen ska visa vilken information revisorerna har till grund för sitt beslut, beskriva de slutsatser som dras och vad det kommer att innebära.

6.2 Studiens syfte

Syftet med studien är att identifiera revisorer i olika revisionsbyråers tillvägagångssätt vid bedömning av fortsatt drift för att skapa en ökad förståelse för vilka faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift.

Faktorerna som togs upp i föregående kapitel analyserades för att se om de kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Utifrån analysen kan vi se att en del faktorer påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift, medan andra faktorer istället påverkar varandra. Vidare kan vi se att de olika personliga faktorerna påverkar varandra, att de byråspecifika faktorerna påverkar varandra, samt att de byråspecifika faktorerna påverkar de personliga faktorerna. Utifrån analysen ser vi exempelvis att de två personliga faktorerna erfarenhet och kunskap har ett samband, där erfarenhet påverkar kunskap. Byråstorlek påverkar i vilken utsträckning revisionsbyråerna tillhandahåller andra byråspecifika faktorer, så som specialistpersonal, internutbildningar, beslutsstöd, samt klientportfölj. Beslutsstöd är vidare en byråspecifik faktor som påverkar en personlig faktor, nämligen den om användning av beslutsstöd, där tillgängligheten av fler beslutsstöd gör att det finns möjlighet till en bredare användning av dem.

Klientportföljen är ytterligare en byråspecifik faktor som påverkar de personliga faktorerna, nämligen erfarenheten och kunskapen. En klientportfölj med flertal klienter som har problem med fortsatt drift ökar revisorns kunskap och erfarenhet inom både klientens verksamhet och bransch, men även inom området fortsatt drift.

Sammanfattningsvis har analysen bidragit med att uppfylla studiens syfte där vi har fått en ökad förståelse för de faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Slutligen har analysen även bidragit med att få en ökad förståelse, inte bara för de faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift, utan även hur dessa olika faktorer kan påverka varandra.

6.5 Slutsats

Eftersom studien endast tydligt visar förekommande specialistpersonal i den största byrån, samt att empirin visar att större byråer tillhandahåller en högre grad av internutbildningar och beslutsstöd, så kan vi se att storleken till viss del spelar roll vid bedömningen av fortsatt drift.

Klientportföljen bestämmer till viss del de personliga faktorerna, revisorns kunskap och erfarenhet, men främst så kan klientportföljen påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Klientportföljen kan innehålla klienter som verkar inom en viss bransch, som alltid har problem med fortsatt drift eller som aldrig har problem med fortsatt drift. Därför påverkar revisorns klientportfölj även revisorns bedömning av fortsatt drift.

Eftersom kunskap påverkas av erfarenhet, klientportfölj, och tillgång till specialistpersonal samt beslutsstöd, så kan vi se att denna faktor påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Eftersom stora byråer tillhandahåller tillgång till specialistpersonal och beslutsstöd i större utsträckning än vad övriga revisorer gör, så skulle det kunna antas att kunskapen även beror på byråstorlek. Detta är däremot inget som vi kan förklara eller bevisa i denna studie. Däremot kan denna personliga faktor bestämmas och utvecklas av de byråspecifika faktorerna, så som till exempel specialistpersonal och beslutsstöd.

Internutbildningar är en byråspecifik faktor som vi ser kan förklaras av byråstorlek, men som i denna studie inte kan förklaras påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Vi kan se att det föreligger olikheter i tillhandahållande av internutbildningar, men vi kan inte vidare förklara ett samband som visar hur det påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Internutbildningar är vidare en faktor som kan förklaras av byråstorleken, där större byråer tillhandahåller internutbildningar i större utsträckning än små byråer.

Erfarenhet är en personlig faktor i Figur 4.1 och påverkar den personliga faktorn kunskap, eftersom mer erfarenhet av uttalanden om fortsatt drift leder till en ökad kunskap om fortsatt drift. En större erfarenhet av uttalanden om fortsatt drift kan vi se tyder på att revisorerna inte enbart använder sig av regelverk och byråinterna rutiner, utan även på erfarenhet, kunskap och professionell bedömning. Därför kan vi även förklara sambandet mellan erfarenhet och revisorns bedömning av fortsatt drift, där revisorns erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Erfarenheten kan, precis som kunskap, utvecklas med hjälp av de byråspecifika faktorerna.

En tillgång till specialistpersonal ser vi kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Tillhandahållandet av specialistpersonal påverkas av byråstorlek, där *Big 4*-byrån i denna studie tillhandahåller större tillgång till specialistpersonal jämfört med övriga revisionsbyråer.

Vidare tillhandahålls beslutsstöd av samtliga revisionsbyråer i studien men i olika utsträckning. Beslutsstöd i form av revisionsverktyg och granskningsåtgärder i revisionsprogram finns tillgängliga i samtliga byråer, men beslutsstöd i form av specialistpersonal framkommer endast tydligt på *Big 4*-byrån. Samtliga byråer har däremot även beslutsstöd i form av *second opinion* från andra revisorer eller kollegor. Följaktligen kan vi säga att beslutsstöd påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift.

Användning av beslutsstöd är en personlig faktor som handlar om hur revisorn använder sig av de tillgängliga beslutsstöd som revisionsbyrån tillhandahåller. Utifrån analysen kan vi se att det finns olikheter i vilken utsträckning revisorerna använder sig av

beslutsstöden, vilka vi kunde se bero på byråns utsträckning av antalet möjliga beslutsstöd, revisorns behov av att använda sig av beslutsstöd, samt revisorns erfarenhet av att uttala sig om fortsatt drift. Förmågan att använda beslutsstöden ser vi även tyder på en tillämpning av deras professionella bedömning. Användning av beslutsstöd kan på så vis påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Denna faktor kan även, precis som kunskap och erfarenhet, utvecklas med hjälp av de byråspecifika faktorerna.

Sist men inte minst kommer den utomstående faktorn lagar och standarder, vilka tillhandahålls av samtliga byråer eftersom det är dessa som ligger till grund för hela revisionens existens. Därför drar vi slutsatsen att denna utomstående faktor inte bara kan påverka, utan påverkar onekligen revisorns bedömning av fortsatt drift.

Avslutningsvis har vi valt att dra slutsatserna att de olika faktorer som påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift är dess byråstorlek, klientportfölj, kunskap, erfarenhet, specialistpersonal, beslutsstöd, användning av beslutsstöd, samt lagar och standarder. Omfattningen av internutbildningar tillhandahållna av byråerna skiljer sig åt, men vi kan inte vidare bevisa att denna skillnad påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift (se Figur 6.1).



Figur 6.1 Modell över de olika faktorer som studien visar kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift.

6.3 Studiens bidrag

Vi har till skillnad från tidigare forskning inom fortsatt drift använt oss av en kvalitativ ansats för att bättre kunna förklara revisorernas tillvägagångssätt vid en bedömning av fortsatt drift. Med den kvalitativa ansatsen har vi även, utifrån revisorernas beskrivning av hur de bedömer fortsatt drift, kunnat undersöka och förklara vilka faktorer som kan påverka revisorns bedömning av fortsatt drift. Studiens empiriska material bidrar med ett resultat som visar att faktorer som föreligger på byråerna visar sig genom byråstorlek, klientportfölj, kunskap, erfarenhet, specialistpersonal, beslutsstöd, användning av beslutsstöd, samt lagar och standarder. Resultatet har dock sina begränsningar och det är svårt att generalisera eftersom antalet respondenter är relativt få samt att det föreligger en geografisk begränsning. För att tydligare kunna styrka resultatet så skulle det behövas fler respondenter från fler olika byråer med större geografisk bredd. Därmed finns en större sannolikhet för att kunna urskilja hur mycket

av bedömningen av fortsatt drift som påverkas av de byråspecifika faktorerna och hur stor roll de personliga faktorerna har.

Intervjuerna har varit till fördel för att få revisorernas egna perspektiv på sin bedömning av fortsatt drift. Dock blir tillförlitligheten begränsad eftersom intervjuerna baserar sig på revisorns egen beskrivning av vad de gör, men det behöver inte betyda att det är så det ser ut i praktiken. Vidare gör vi vår tolkning av revisorernas svar. Det kan innebära att det även finns andra betydelser som vi inte ser och andra sätt att tolka svaren, vilket kan betyda att resultatet hade kunnat bli annorlunda utifrån någon annans perspektiv och tolkning.

6.4 Förslag till framtida forskning

Som en följd av ovanstående upplevda begränsningar ser vi en möjlighet för ytterligare kvalitativ forskning om byråspecifika och personliga faktorer som påverkar revisorns bedömning av fortsatt drift. Vårt förslag är att detta skulle kunna göras genom en fältstudie. Fältstudier på olika revisionsbyråer skulle innebära en möjlighet att kunna följa revisorer under revisionsprocessen där bedömningarna av fortsatt drift tar plats, för att på så sätt kunna se vad revisorerna gör i praktiken och bättre kunna observera deras tillvägagångssätt vid bedömning av fortsatt drift. Det vore intressant att se i vilken utsträckning revisorns bedömning av fortsatt drift påverkas av byråspecifika och personliga faktorer, vilket hade kunnat förklaras med hjälp av en kvantitativ studie.

Litteraturförteckning

- Ahrens, T., & Chapman, C. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (8), 819-841.
- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm: Liber AB.
- Alvehus, J. (2015). *Organisation*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2017). *Tolkning och reflektion : Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Alvesson, M., & Sveningsson, S. (2012). *Organisationer, ledning och processer*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., & Neal, T. (2009). The Audit Committee Oversight Process. *Contemporary Accounting Research*, 26 (1), 65-122.
- Björkstrand, A., & Nordholm, E. (2014). *To issue or not to issue a going concern opinion - A study of factors and incentives influencing auditors' ability and decision to issue going concern opinions*. Hämtat från Masteruppsats, Uppsala University: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:726923/FULLTEXT01.pdf>
- Bonner, S. (1999). Judgment and Decision-Making Research in Accounting. *American Accounting Association*, 13 (4), ss. 385-398.
- Broberg, P. (2013). The Auditor at Work: A study of auditor practice in Big 4 audit firms. *Doktorsavhandling, Lund University, Department of Business Administration*.
- Brunsson, K. H. (2002). *Organisationer*. Lund: Studentlitteratur.
- Brunsson, N. (1998). Beslut som institution. i B. Czarniawska, *Organisationsteori på svenska* (ss. 43-60). Malmö: Liber Ekonomi.
- Bryman, A., & Bell, E. (2015). *Business Research Methods* (4:e uppl.). Oxford: Oxford University Press.
- Carrington, T. (2014). *Revision* (2 uppl.). Stockholm: Liber.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit Reporting for Going-Concern uncertainty: A Research Synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), 353-384.
- Citroen, C. (2011). The role of information in strategic decision-making. *International Journal of Information Management*, 31, ss. 493-501.
- Cordos, G.-S., & Fülöp, M.-T. (2015). New audit report challenges: auditing the going concern basis of accounting. *Procedia Economics and Finance*, 32 (1), 216-224.
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken - för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Direktiv 2014/56/EU. (den 27 05 2014). *Auditing of companies' financial statements*. Hämtat från Europeiska kommissionen: <https://ec.europa.eu/info/business-economy->

euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_sv den 27 03 2018

Drefeldt, C., & Törning, E. (2017). *Finansiell rapportering enligt K3*. Lund: Studentlitteratur AB.

EC. (den 28 02 2014). *Green Paper. Audit Policy: Lessons from the Crisis*. Hämtat från European Commission: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:EN:PDF> den 28 03 2018

Elifsen, A., Glover, S., Messier, W., & Prawitt, D. (2013). *Auditing and assurance services*. Maidenhead, UK: McGraw-Hill Education.

FAR. (2018). *Vad gör en revisor?* Hämtat från FAR: <https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/vad-gor-en-revisor> den 07 04 2018

Fargher, N., & Jiang, L. (2008). Changes in the audit environment and auditors' propensity to issue going-concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (2), 55-77.

Feng, M., & Li, C. (2014). Are Auditors Professionally Skeptical? Evidence from Auditors' Going-Concern Opinions and Management Earnings Forecasts. *Journal of Accounting Research*, 52 (5), ss. 1061-1085.

Francis, J. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2), ss. 125-152.

Francis, J. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 26 (4), ss. 345-368.

Geiger, M., & Rama, D. (2006). Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy. *Accounting Horizons*, 20 (1), ss. 1-17.

Grönlund, A., Tagesson, T., & Öhman, P. (2013). *Principbaserad redovisning* (5:e uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.

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

Humphrey, C. (2008). Auditing research: a review across the disciplinary divide. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), 170-203.

IAASB. (2018). *The New Auditor's Report*. Hämtat från IAASB: <https://www.iaasb.org/new-auditors-report> den 28 03 2018

IFAC. (2018a). *About IFAC*. Hämtat från IFAC: <https://www.ifac.org/about-ifac> den 28 03 2018

IFAC. (2018b). *Organization Overview*. Hämtat från IFAC: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview> den 29 03 2018

ISA 200. (u.d.). Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing.

ISA 570. (u.d.). Fortsatt drift (omarbetad).

- Jenkins, J., Deis, D., Bedard, J., & Curtis, M. (2008). Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis. *Behavioral Research in Accounting* , 20 (1), 45-74.
- Jeppesen, K. (2007). Organizational risk in large audit firms. *Managerial Auditing Journal* , 22 (6).
- Kaplan, S., & Williams, D. (2012). The changing relationship between audit firm size and going concern reporting. *Accounting, Organizations and Society* , 37 (5), 322-341.
- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet: en introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Lindkvist, L., Bakka, J. F., & Fivelsdal, E. (2014). *Organisationsteori*. Stockholm: Liber AB.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task and Environment Perspective. *Accounting Perspectives* , 14 (1), ss. 1-50.
- Minutti-Meza, M. (2013). Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality. *Journal of Accounting Research* , 51 (4), ss. 779-817.
- Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn: Oberoende, Ansvar, Tystnadsplikt* (4:e uppl.). Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Myers, L., Schmidt, J., & Wilkins, M. (2014). An investigation of recent changes in going concern reporting decisions among Big N and non-Big N auditors. *Review of Quantitative Finance and Accounting* , 43 (1), 155-172.
- NE. (2018). *Beslutsteori*. Hämtat från Nationalencyklopedin: <https://www-ne-se.ezproxy.hkr.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/beslutsteori> den 17 05 2018
- Pettersson, J., & Håkansson, R. (2012). *Vad förklarar revisionskvalitet? - En studie om revisorns benägenhet att ge en going concern-varning*. Hämtat från Examensarbete, Ekonomihögskolan vid Linnéuniversitetet: <http://lnu.diva-portal.org/smash/get/diva2:529546/FULLTEXT01.pdf> den 14 05 2018
- Revisorsinspektionen. (2018). *Om RI*. Hämtat från Revisorsinspektionen: <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/> den 16 04 2018
- Rodgers, W., Guiral, A., & Gonzalo, J. (2009). Different pathways that suggest whether auditors' going concern opinions are wthically based. *Journal of business ethics* , 86 (3), 347-361.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., Fuentes-Barberá, C. D., & García-Benau, A. M. (2007). Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence. *European Accounting Review* , 13 (4), ss. 597-620.
- Sormunen, N., Jeppesen, K., Sundgren, S., & Tobias Svanström. (2013). Harmonisation of Audit Practice: Empirical Evidence from Going-Concern Reporting in the Nordic Countries. *International Journal of Auditing* , 17 (3), ss. 208-326.
- SOU 2015:49. (u.d.). *Nya regler för revisorer och revision*. Hämtat från Stockholm: Fritzes offentliga publikationer: <https://www.regeringen.se/rattsdokument/statens-offentliga-utredningar/2015/05/sou-201549/>

- Sundgren, S., & Svanström, T. (2014). Auditor-in-Charge Characteristics and Going-concern Reporting*. *Contemporary Accounting Research* , 31 (2), ss. 531-550.
- Sundgren, S., & Svanström, T. (2018). *En studie av revisorers rapportering av fortsatt drift*. Hämtat från Tidningen Balans: <https://www.tidningenbalans.se/fordjupning/en-studie-av-revisorers-rapportering-av-fortsatt-drift/> den 16 04 2018
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2014). Lost revenues associated with going concern modified opinions in the Swedish audit market. *Journal of Applied Accounting Research* , 15 (2), 197-214.
- Tagesson, T., & Öhman, P. (2015). To be or not to be - auditors' ability to signal going concern problems. *Journal of Accounting & Organizational Change* , 11 (2), 175-192.
- Trompeter, G., & Wright, A. (2010). The World Has Changed - Have Analytical Procedure Practices? *Contemporary Accounting Research* , 27 (2), 669-700.
- Trotman, K., Tan, H., & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting and Finance* , 51 (1), ss. 278-360.
- Valentin, N. (2016). *Supplement till Bolagsrevisorn med anledning av EU:s revisionspaket*. Stockholm: Wolters Kluwer Sverige AB.
- Öhman, P. (2015). *Revisorers fortlevnadsbedömningar*. Mittuniversitetet. Västernorrland: Centrum för forskning om ekonomiska relationer.

Bilaga 1

Intervjuguide

- Skulle du vilja börja med att berätta lite om dig själv?
 - Ålder
 - Utbildning
 - Internutbildningar
 - Antal år som verksam revisor
 - Antal år som auktoriserad revisor
 - Har du arbetat på olika revisionsbyråer?
 - Hur länge har du arbetat på den byrå du är på idag?
- Hur många anställda är ni på kontoret?
- Kan du beskriva ditt arbete/dina arbetsuppgifter?
- Hur ser din klientportfölj ut? Vilka typer av klienter arbetar du främst med?
- Upplever du en särskild risk med fortsatt drift hos några av dina klienter beroende på deras typ av företag/bransch?
- Hur inleder du revisionen av en klient? Vad är viktigt att tänka på?
- Var i revisionen kommer din bedömning av fortsatt drift?
- Kan du lite överordnat berätta om din erfarenhet av fortsatt drift?
- Har du någon gång lämnat en kommentar om osäkerhet kring fortsatt drift? Om ja, kan du berätta mer om denna situation/situationerna (inga detaljer som kan avslöja klientens identitet behöver nämnas)?
- Hur ofta händer det att du behöver uttala dig om fortsatt drift i revisionsberättelsen?
- Hur ser ditt tillvägagångssätt ut när du granskar och bedömer fortsatt drift?
 - I vilken utsträckning använder du dig av regelverk och rekommendationer vid bedömningen? Vilka används i så fall?
 - Har ni några byråinterna rutiner (regler, checklistor etc.), revisionshandböcker eller egna rutiner som du har som stöd/följer vid granskningen och bedömningen av fortsatt drift?
 - I vilken utsträckning använder du din egen åsikt, personliga erfarenhet och kunskap?

- Vad är viktigt att tänka på vid en bedömning av fortsatt drift?
- Hur identifierar du osäkerhet kring fortsatt drift? Vilka indikatorer tyder på finansiella problem som kan leda till osäkerhet?
- Vad kan indikera att företagsledningens försöker åtgärda bakomliggande problem?
- Hur upplever du bedömningen av fortsatt drift? Finns det något du upplever är problematiskt i bedömningen?
- Vilka konsekvenser kan du se med att ge företaget en fortsatt drift-anmärkning?
- Har du någon gång upplevt konsekvenser med det beslut som du har fattat angående företagets förmåga till fortsatt drift?
- Gör du granskningen och bedömningen själv eller sker det i interaktion med någon annan/några andra, t.ex. revisorer, revisorsassistenter, redovisningskonsulter eller företagsledning?
- Anser du att bedömningen av fortsatt drift är en viktig del av revisionen? Varför/varför inte?
- Vilka interna riktlinjer finns på er byrå? Anser du att dessa speglas i det arbete som du utför?
- Är det något du skulle vilja tillägga som vi inte har tagit upp?