



Auktoriserade revisorers vidareutbildning

Högskolan Kristianstad
Institutionen för Ekonomi

Kandidatuppsats FEC 630 HT 2004

Holmner Anders
Samuelsson Mattias
Svensson Marcus

Handledare: Nilsson Christer

Abstract

An auditor needs to keep up the changes in all aspects of auditing. Constant changes in laws and ethical issues make it necessary to keep the knowledge up to date. If the auditor doesn't keep his knowledge up to date there might be a gap in the knowledge that he needs and the knowledge he has. The purpose of the study is to see if auditors continue their further education. We also want to see at what level the further education shall be and what factors that impacts the further education. Our study was based on a questionnaire survey. The theory that we used in our study was based on two theoretical aspects: the institutional theory and the GAP theory. We could from our study conclude that auditors get an amount of further education that is sufficient according to Swedish standards by FAR. We could also conclude that the size of the firm plays a roll in what way they get further educated by the own firm or if they buy the education from another company.

Keyword: further education, auditor, knowledge gap.

Sammanfattning

Vidareutbildar sig en auktoriserad revisor? För många kan det tyckas självklart att auktoriserade revisorer vidareutbildar sig. Men det finns inga lagar som säger att en auktoriserad revisor måste vidareutbilda sig. Enligt lagen skall däremot auktoriserade revisorer följa god revisorssed och god revisionsred. Det är bara om dem bryter mot detta som eventuellt rättslig påföljd kan komma på fråga. Det finns däremot föreskrifter från de stora revisorsorganisationerna i Sverige som säger att man bör ha ett visst antal vidareutbildningstimmar per år. Vi vill i vår studie undersöka om auktoriserade revisorer vidareutbildar sig. Vi vill även ta reda på vilken nivå vidareutbildningen ska ligga på och vilka faktorer som påverkar vidareutbildningen.

Vi har genomfört vår studie med ett positivistiskt synsätt och en deduktiv ansats. Vår uppsats är uppbyggd från teorier. Den institutionella teorin och GAP teorin.

Utbildningsbakgrunden för att bli auktoriserad revisor är först och främst högskolestudier. Man skall ha läst 160 poäng för att kunna bli auktoriserad revisor. Utbildningen skall fördelas på 60 timmars företagsekonomi, 30 poäng juridik, 20 poäng övriga obligatoriska ämnen och de sista 50 poängen får fördelas såsom man själv vill.

Vi har valt att titta på den institutionella teorin och se hur den påverkar auktoriserade revisorer till att vidareutbilda sig. Vi har också sett utifrån dess motivation till vidareutbildningen.

Vi har undersökt GAP-teorin och hur auktoriserade revisorers kunskaper och kompetens minskar om de inte vidareutbildar sig. Vi har undersökt detta GAP och försökt att applicera det på auktoriserade revisorer och dess vidareutbildning.

Vi har gjort en survey och har då utformat en enkät för att undersöka hypoteser som vi har ställt upp. För att kunna bygga upp enkäten har vi gjort en djupintervju med utbildningsansvarige hos FAR. Vi ville med den intervjun ta reda på en del fakta och regler som inte framgick på varken FAR:s hemsida eller i Svensk Författningssamling. Intervjun vi gjorde kallas explorativ.

Vi har kunnat påvisa att auktoriserade revisorer vidareutbildar sig trots att det inte finns lagstadgade krav. FAR anser att auktoriserade revisorer bör vidareutbilda sig 90 timmar på tre år och vi har kunnat påvisa att de verkligen gör det. Vi har också kunnat påvisa att auktoriserade revisorer anställda på små byråer vidareutbildar sig mer hos externa kursarrangörer än vad de som arbetar på en stor revisionsbyrå gör. Anledningen till att auktoriserade revisorer på stora revisionsbyråer vidareutbildar sig mer internt kan vara att de ibland själva arrangerar vidareutbildning även för andra yrkesgrupper.

Vi har också kommit fram till att det finns ett samband mellan hur många timmar auktoriserade revisorer som har vidareutbildat sig det senaste året och hur många timmar de har utbildat sig i IFRS.

Innehållsförteckning

1. INLEDNING

**Sida
1**

1.1	Bakgrund	1
1.2	Problem	2
1.3	Syfte	2
1.4	Definitioner	2
1.5	Uppsatsens disposition	3
1.6	Kapitelsammanfattning	3
2.	METOD	4
2.1	Vetenskaplig utgångspunkt	4
2.2	Kapitelsammanfattning	6
3.	BAKGRUND	7
3.1	Grundutbildning för att bli auktoriserad revisor	7
3.1.1	Högskole-/Universitetsutbildning	7
3.1.2	Praktisk utbildning för revisorsexamen	7
3.1.3	Vidareutbildning för godkända revisorer	8
3.1.4	Praktisk utbildning för högre revisorsexamen	8
3.1.5	Vidareutbildningskrav enligt Revisorsnämnden	8
3.1.6	IREV	9
3.2	Kapitelsammanfattning	10
4.	TEORETISK BAKGRUND	11
4.1	Institutionell teori	11
4.2	Kapitelsammanfattning	12
5.	TEORI	13
5.1	Vidareutbildning	13
5.2.1	Vidareutbildning hos IREV	15
5.2.2	Varför skall en auktoriserad revisor vidareutbilda sig?	16
5.3	Kunskapsgapet	18
5.4	Institutionell teori	21
5.5	Hypotessammanfattning	22
5.6	Kapitelsammanfattning	23
6.	EMPIRI	24
6.1	Empirisk metod	24
6.1.1	Undersökningsmetod	24
6.1.2	Urval	24
6.1.3	Datainsamling	25
6.1.3.1	Sekundärdata	25
6.1.3.2	Primärdata	25
6.1.4	Intevju	25
6.1.4.1	Intevjumetod	25
6.1.4.2	Operationalisering av intervju	25
6.1.5	Enkät	26
6.1.5.1	Metodval och operationalisering	26
6.1.5.2	Ökad svarsfrekvens	27
6.1.5.3	Enkätens utformning	27
6.1.5.4	Validitet och reliabilitet för enkäten	28
6.1.6	Statistisk bearbetning	29

6.1.6.1	Bortfall	29
6.2	Empiriska resultat	31
6.2.1	Svarsfrekvens	31
6.3	Chitvå-test	37
6.4	Kapitelsammanfattning	45
7.	ANALYS	46
7.1	Analys	46
7.2	Population och stickprov	50
8.	SLUTSATS	51
8.1	Slutsats	51
8.2	Reflektioner och självkritik	52
8.3	Förslag till fortsatt forskning	53
	REFERENSLISTA	54
	BILAGOR	
1	Intervjuguide	
2	Följebrev till enkät	
3	Enkät	
4	Utbildningsplan för Revisorsexamen	
5	Utbildningsplan för Högre Revisorsexamen	

1. INLEDNING

Vidareutbildar sig auktoriserade revisorer? En revisor borde lägga ner mycket tid på att vidareutbilda sig för att upprätthålla sin kompetensnivå och för att utföra ett bra arbete. Det ställs höga krav på en auktoriserad revisor och högre krav ställs framförallt efter händelsen med Arthur Andersen år 2001. Kravet på nivån på vidareutbildningen borde vara hög, då samhället är så föränderligt som det är och där ständig förändring bland lagar sker vad gäller allt från miljö och etik till skatter och revision. Vi anser då att kraven borde vara höga på auktoriserade revisorer så att de verkligen följer med inom dessa områden.

1.1 Bakgrund

”En ledamot skall upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning”

(FAR:s yrkesetiska regler 2003)

Auktoriserade revisorer har ett kontinuerligt behov av att genom vidareutbildning upprätthålla sin kompetensnivå. Detta gäller naturligtvis även för andra yrkesgrupper. Både för auktoriserade revisorer och vissa andra yrkesgrupper gäller att om de inte uppdaterar sina kunskaper finns det risk för brister i arbetet, vilket kan leda till stora skadestånd för dem. Detta beror på att lagstiftning, skatteregler och praxis som berör hur företagen skall redovisa och värdera ändras kontinuerligt. Dessa nya kunskaper måste auktoriserade revisorer tillgodose sig med för att kunna utföra sitt arbete enligt god revisorssed och god revisionsmed.

För att undersöka hur auktoriserade revisorer behandlar sitt yrkesutövande utför Revisorsnämnden kontinuerliga kontroller genom uppsökande tillsynsverksamhet. Där kontrollerar de dessutom upp hur revisorns arbetet organiseras och utförs. Revisorsnämnden vill ta del av revisorns dokumentation. Dessutom har de till FAR meddelat att de tar allvarligt på den sekretess som FAR kräver i och med att dokumentationen utelämnas. Detta kan annars komma den auktoriserade revisorn till skada. (Nytt från Revisorn 97-03-01)

Efter Arthur Andersens fall har kraven på auktoriserade revisorers kompetens ökat och belysts mer än vad som gjordes innan. Man har satsat betydligt mer på kvalitet. Det finns ingen som vill råka ut för en sådan affär igen. Denna kvalitetssäkring har i sin tur fått följden att färre auktoriserade revisorer har fällt och drabbats av påföljder för sitt handlande. (Svenska Dagbladet Näringsliv 2003-09-23)

Vidare ställs det idag högre krav på auktoriserade revisorers kompetens vad gäller miljöfrågor och miljöinformation. Det finns lagstadgat i ÅRL vilka krav ett företag har på sig vad gäller redovisning av miljöinformation. Ibland kan dock en revisor avge en ren revisionsberättelse trots att det finns brister i miljöinformationen. Detta beror på brister i den auktoriserade revisorns kunskaper. (Balans nr 10 2004)

De kunskaper och den kompetens som beskrivs ovan kan införskaffas på olika sätt. Auktoriserade revisorer bör ha 90 timmars vidareutbildning på en treårsperiod (FAR:s etiska regler). Dessa timmar anses alltså som tillräckligt för att uppfylla de kriterier och krav som FAR ställer. Det viktigaste är att man anpassar sin vidareutbildning till den kundstruktur som den auktoriserade revisorn har.

Den vidareutbildningen som sker bekostas oftast av arbetsgivaren. Den del som den anställda själv betalar är tämligen liten jämförelsevis (Svenska Dagbladet 2000-06-14). Vi antar då att man gärna vill ha en vidareutbildning som ligger på en hög nivå med tanke på att det är företaget som står för kostnaderna.

1.2 Problem

Idag är det viktigt att auktoriserade revisorer vidareutbildar sig då samhället är så föränderligt. Trots det finns det viss ovilja att vidareutbilda sig bland vissa yrkesgrupper, vilket kan få negativa följder för både den anställda och företaget (Karin Hartelius och Camilla Wenmér, 2004).

Uppfyller auktoriserade revisorernas vidareutbildning de behov som skapas i en dynamisk värld? Hur många timmar behöver en auktoriserad revisor vidareutbilda sig för att bibehålla sin kunskapsnivå på topp? Vilka typer av vidareutbildningar är det som auktoriserade revisorerna genomgår på sina utbildningstimmar? Finns det synbara skillnader mellan de stora och de små revisionsbyråerna på hur mycket utbildning som man genomgår som auktoriserad revisor? Ses vidareutbildning som ett nödvändigt ont eller som en förmån?

Man kan fråga sig om det är för mycket, för lite, eller kanske helt lagom med 90 timmars vidareutbildning och vidare vilken typ av utbildning och vilken inriktning man har på utbildningen för att man skall anses tillgodoräkna sig 90 timmars vidareutbildning. Dessutom är vi intresserade av hur vidareutbildningar blir godkända som vidareutbildningar för auktoriserade. Vilka krav föreligger på vidareutbildningens innehåll och struktur? En utbildning i tillverkning av krukor borde inte vara kompetenshöjande medan en utbildning om nya skatteregler är mer till nytta för den auktoriserade revisorns arbete. Sist men inte minst undrar vi på vilken kunskapsnivå de som är ansvariga och håller i vidareutbildningen måste ha?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att se om auktoriserade revisorer vidareutbildar sig. Vi vill utvärdera på vilken nivå vidareutbildningen skall bedrivas på, samt faktorer som påverkar vidareutbildningen.

1.4 Definitioner

Med ordet kompetens som används i uppsatsen menar vi är den nivå av kunskaper och rutiner som auktoriserade revisor behöver sitta inne med för att kunna utföra sitt arbete enligt de föreskrifter och praxis som finns att rätta sig efter enligt Sveriges Rikes Lag, FAR och Revisorsnämnden.

När vi diskuterar små, medelstora och stora revisionsbyråer menar vi att de små är de revisionsföretag som har högst 10 anställda i Sverige. De medelstora är de som har 11 till 499 anställda. De revisionsbyråer som vi räknar som stora är de som har 500 eller fler anställda i Sverige. Läser man fackpress kan det konstateras att de ofta använder en liknande indelning.

1.5 Uppsatsens disposition

I kapitel två diskuteras vi den vetenskapliga metod vi använt oss av i vår uppsats, vilken är positivistisk. Vi diskuterar även andra sätt att angripa vårt område och argument för de metodval vi har gjort.

I kapitel tre ger vi lite bakgrundsfakta till hur man slutligen blir auktoriserad revisor. Detta för att ge en klarare bild av hur grundutbildningen ser ut.

I kapitel fyra går vi igenom bakgrunden för institutionell teori och vad den går ut på. Denna teori kommer senare att behandlas och diskuteras i vår egen teori.

I kapitel fem redogör vi för den teori vi har arbetat fram. Vi kommer att gå in på dels vilka orsaker till vidareutbildning som finns och hur den delas in. Vi kommer också att visa vår GAP-teori och hur vi vill applicera den institutionella teorin.

I kapitel sex går vi igenom empirin, vår vetenskapliga metod och grunderna för den. Här kommer vi att visa hur intervjun har gått till. Här kommer våra enkätsvar att redovisas samt hur fördelningen ser ut. Vi kommer också att visa om våra svar kan anses ha statistisk signifikans.

I kapitel sju analyserar vi empirin. Vi kommer här att redovisa våra hypoteser och visa om insamlad data kan ge stöd för dem. Hypoteserna kommer då att antingen falsifieras eller ickefalsifieras.

I kapitel åtta talar vi om vad vi har kommit fram till för slutsatser och svarar på uppsatsens syfte och problem. Vi kommer även att kritisera oss själva för att till sist avsluta med hur man kan forska vidare inom området.

1.6 Kapitelsammanfattning

Frågan vi ställde oss var om auktoriserade revisorer verkligen vidareutbildat sig? Auktoriserade revisorer måste vidareutbilda sig enligt FAR och Revisorsnämnden. Detta för att kunna upprätthålla sin kompetens och kunna utföra ett bra arbete enligt god revisorssed och god revisionsmed. Svårigheten är att se hur man säkerställer vilken nivå vidareutbildningen skall ligga på. I och med att samhället är så föränderligt som det är, är det extra viktigt att vidareutbildning verkligen sker. Vi har sett skandalen om Arthur Andersen vilket har satt sina tydliga spår. Det har avsevärt förbättrat vidareutbildningen så till vida att färre auktoriserade revisorer har blivit av med sin auktorisation. Målet med studien är att visa om auktoriserade revisorer vidareutbildar sig och om det är rätt vidareutbildning de får.

2. METOD

För att få reda på hur väl en auktoriserad revisor vidareutbildar sig och om de gör det enligt förelagda krav har vi antagit ett positivistiskt synsätt. Vi skall därför enligt Saunders vara öppna och objektiva som analyserare utan att ha förutfattade meningar angående de data vi erhåller. Vi skall dessutom vara självständiga och inte påverkas i någon riktning vid undersökningen. Då denna ansats passar vår uppsats bäst är vi medvetna om att den information som skulle kunna komma fram via ett alternativt synsätt inte belyses så noga. Vi har dessutom definierat tre sätt att angripa vårt problem, vilken vi har valt den deduktiva då vi tycker att den kan appliceras på vårt arbete på ett tillfredställande sätt. Den teori vi skall fördjupa oss i är den som gäller dels utbildningen för att bli revisor dels gapet som kan uppstå när de inte vidareutbildar sig.

2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

Vi vill ta reda på om auktoriserade revisorer verkligen vidareutbildar sig så som lagen, praxis och andra föreskrifter säger. Vilken nivå skall vidareutbildningen bedrivas på samt vilka faktorer kan påverka den? Då det förmodligen finns ett antal faktorer som påverkar auktoriserade revisorers vidareutbildning har vi valt att avgränsa oss till att bara se på ett begränsat antal. Detta för att arbetet inte skall bli för omfattande. Trots mycket sökande har vi haft svårt att finna teorier och forskning inom vårt område. Vi har i och för sig funnit en del forskning angående vidareutbildning generellt bland alla yrkesgrupper, men inget som uteslutande behandlar just auktoriserade revisorer.

I inledningen av arbetet hade vi inte tillräckliga förkunskaper om vad lagar och praxis säger, samt vilka krav FAR ställer. Vi anser därför att vi inte kan anta ett hermeneutiskt synsätt på vår undersökning att studera auktoriserade revisorers vidareutbildning. För att vi skall kunna använda oss av den hermeneutiska ansatsen krävs att vi har större grundförståelse i vårt ämne så att vi kan kommunicera på samma nivå som de som arbetar och är insatta i ämne (Saunders 2003). Detta för att undvika missförstånd mellan oss iakttagare och respondenten. Vi har istället antagit ett positivistiskt synsätt där vi är öppna och objektiva i vårt synsätt vilket gör att vi kan generalisera verkligheten utifrån vår nya kunskap (Saunders 2003). Vi får en struktur och en synbarhet som går att dra nya slutsatser ur och ge oss nya kunskaper (Saunders 2003). Innan vi erhållit denna nya kunskap förhåller vi oss neutrala och låter oss inte påverkas i någon riktning i vårt undersökningsmaterial. Vi tolkar alltså vårt material så objektivt vi kan. I den empiriska metoden tycker vi varken att den kvalitativa metoden eller den kvantitativa metoden ensamt kan förklara vår teori. Det gör att vi anser att en kombination av dessa två metoder bäst förklarar den. Den kvalitativa metoden för att vi genom intervju skapar oss en god förståelse om vårt problem och dels kvantitativ metod för att vi använder oss av en enkät med efterföljande analys om problemet (Andersen, 1998). Andersen och Saunders är positiva till en kombination av dessa två metoder, för att det skapar ett bättre sätt till att förklara problemet i arbetet. Vi har mätt hur auktoriserade revisorer verkligen har vidareutbildat sig. Det betyder att någon risk för att vi skall ha en subjektiv inställning minimeras.

Utgångspunkten i vårt arbete är att förklara hur den auktoriserade revisorn i GAP-modellen skall undvika att stagnera i utvecklingen av sin kompetens. För att undersöka vidareutbildningen finns det två sätt att gå till väga. Dessa två kallas enligt Andersen (1998) för deduktion och induktion. Deduktion innebär att man granskar bevis genom att man har en teori och genom empiriska undersökningar såsom enkäter och intervjuer bevisar eller falsifierar den. Induktion innebär däremot att man utifrån till exempel en själv upplevd erfarenhet vill förklara fenomenet i teorin. Då vi utgår från teorin vi har om auktoriserade revisorers vidareutbildning, skall vi förklara hur det fungerar i verkligheten med de uppdateringar som den auktoriserade revisorn gör via vidareutbildningar. Vi antar då ett deduktivt synsätt. Anledningen till att vi inte antar ett induktivt synsätt är att vi inte har de empiriska data från början för att kunna förklara det i teorin. Med den deduktiva ansatsen kan vi genom en empirisk undersökning falsifiera eller icke-falsifiera vår teori. Då vi från början var tvungna att undersöka teori genom att göra en intervju kombinerade vi induktion och deduktion.

För att underlätta förståelsen av vårt problem och läsandet av arbetet skrev vi ett helt kapitel enbart om själva grundutbildningen. Anledningen till att vi tillägnade den informationen ett helt kapitel innan teorin är att vi i teorikapitlet hänvisar till den grundutbildningen. Då man inte blir färdig auktoriserad revisor i och med att man har gått grundutbildningen har vi även valt beskriva utbildningsvägen för att bli auktoriserad revisor. Vi presenterar lagar och regler som finns angående högre revisorsexamen och vad det innebär.

För att komma fram till en teori angående vidareutbildning - och hur den ökar kompetensen för auktoriserade revisorer - har vi tittat på en uppsats från Lunds Universitet angående hur det generellt kan se ut för andra yrkesgrupper, skriven av Karin Hartelius och Camilla Wennér (2004). Anledningen till att vi inte tittat djupare på andra yrkesgrupper beror på att vi har avgränsat oss till att undersöka auktoriserade revisorers vidareutbildning. För auktoriserade revisorer gäller att de kan riskera hela sin yrkesställning och sitt jobb om de gör något fel vid revision eller annan arbetsuppgift. Dessutom tillkommer jämt och ständigt nya förhållande som gör att revisorn måste uppdatera sig för att inte riskera att bryta mot lagen. Vi skall även undersöka den institutionella teorin om hur auktoriserade revisorers motivation till att vidareutbilda sig ser ut.

För att komplettera teorin med de lagar och regler som finns har vi lagt tonvikten vid den del som handlar om GAP eller även kallad GAP-teorin. Anledningen till att vi tar med den teorin är att vi tycker den bäst förklarar gapet som finns mellan var auktoriserade revisorers kompetens borde ligga i förhållande till var den i själva verket ligger. Vi har dessutom försökt att illustrera detta kompetensgap i ett diagram. Då kompetens inte går att mätas i siffror har vi gjort en egen bedömning hur kompetens kan mätas. Siffrorna för kompetens skall ses utifrån att en revisor skall anses som fullärd när han har kompetenssiffran 100. Vi drar här en generell slutsats om vad som gäller för samtliga auktoriserade revisorer. Vi vet att detta kan skilja sig åt från revisionsbyrå till revisionsbyrå, men då skillnaderna borde vara små tycker vi ändå att vi kan använda denna modell.

För att vidare få en helt klar bild vad lagar men framför allt praxisregler säger idag har vi gjort en intervju med vidareutbildningsansvarig hos FAR, tillika auktoriserad revisor. Anledningen till att vi gjorde en intervju är att det från de källor vi fann inte

gick att utläsa vilka krav som FAR ställde mer än att de bör ha 90 timmars vidareutbildning per treårsperiod. I och för sig kommer man i intervjuguiden för denna intervju upptäcka att frågor som ställdes inte finns med i vårt arbete. Anledningen till det är att vissa frågor föll bort under arbetets gång på grund av att vi var tvungna att begränsa oss ytterligare för att arbetet inte skulle bli oöverskådligt långt. Dessutom fick vi svar på vissa frågor till följd att andra följdfrågor inte behövde ställas.

Då vi heller inte skall göra en jämförelse mellan de två största medlemsorganisationerna för auktoriserade revisorerna, FAR och SRS, har vi begränsat oss att enbart se till FAR:s medlemmar. Detta har vi gjort för att FAR är den i särklass största organisationen där cirka 80 % av de auktoriserade revisorerna är medlemmar (FAR:s hemsida). Anledningen till att vi inte valde att titta på den andra organisationen är för att begränsa vår uppsats, de representerar knappt 20 procent av de auktoriserade revisorerna och att vi kommer uppnå ett tillfredsställande resultat genom att studera FAR.

2.2 Kapitelsammanfattning

Vi vill se om de regler som FAR ställer upp för deras medlemmar vad gäller vidareutbildning efterföljs av dem. Detta har vi gjort genom att anta en positivistisk ansats och på ett objektiva och öppet sätt angripa vårt syfte och tillika problem. Vi har vidare valt att titta på teori angående detta problem. Det var här vi stötte på komplikationer, då all teori och information inte gick att finna utifrån FAR:s hemsida, lagar, regler och praxis. För att få en fullständig förankring i teorin gjorde vi en intervju med vidareutbildningsansvarige hos FAR tillika auktoriserad revisor. Därför kan man säga att vi har en deduktiv ansats med induktiva inslag. Den induktiva hjälpte dock mest till för att komplettera den teori vi redan hade. Vi har vidare konstruerat en modell efter den sociologiska teorin om GAP, vilket betyder gapet mellan vad till exempel en revisor har för kompetens och vilken kompetens han borde ha och även hur kompetensen minskar om han inte uppdaterar den. Detta samband finns vidare förklarat i vår modell under teoriavsnittet.

3. BAKGRUND

Vilken är vägen till att bli revisor, godkänd revisor och vidare auktoriserad revisor? För att kunna titulera sig revisor krävs inte någon särskild utbildning, men för att titulera sig auktoriserad revisor krävs utbildning enligt de krav som Revisorsnämnden ställer. Vi skall här titta lite närmare på vilka ämnen och vilken nivå själva utbildningen skall ligga på. Dessutom tittar vi på vilka krav det ställs för att man skall kunna anses ha gått igenom utbildningen och kunna bli auktoriserad revisor.

3.1 Grundutbildning för att bli auktoriserad revisor?

3.1.1 Högskole-/Universitetsutbildning

För att man skall kunna erhålla en revisorsexamen måste man ha vissa grundkunskaper från Högskole-/Universitetsutbildning. De krav som ställs är att man skall ha genomgått en utbildning som omfattar minst 160 poäng. (Revisorsnämnden)

Av dessa skall 60 poäng vara företagsekonomi. Dessutom skall kurserna i företagsekonomi vara av den art att de har särskild betydelse för revisionsverksamheten. Särskild avseende skall fästas vid studier i redovisning. Av dessa 60 poäng skall 10 poäng vara en kandidatuppsats på över 40-poängsnivån. (Revisorsnämnden)

30 poäng skall vara juridik där minst 20 poäng skall omfatta handelsrätt där särskild vikt skall läggas vid associationsrätt samt lagstiftning som berör konkurser, obestånd och förmögenhetsrätt. Dessutom skall man ha studerat minst 10 poäng i beskattningsrätt vilket skall vara inriktat på inkomstbeskattning av företag samt andra skatter och avgifter som har anknytning till företag. Med detta menas huvudsakligen mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. (Revisorsnämnden)

20 poäng skall vara övriga obligatoriska ämnen som till exempel informatik, nationalekonomi och statistik. (Revisorsnämnden)

50 poäng får studeras inom valfritt ämnesområde. Dessa måste du studera för att sedan få avlägga högre revisorsexamen (Revisorsnämnden).

3.1.2 Praktisk utbildning för revisorsexamen

För att man skall få avlägga provet för revisorsexamen måste man ha en praktisk utbildning som innebär att man under minst tre år har följt ett utbildningsprogram som ger kunskaper om revision i olika branscher och skall även innehålla planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag samt kvalificerade utredningar. Utbildningen skall omfatta minst 1500 timmars revision varav huvuddelen skall utgöra revision av aktiebolag. (IREV) Exempel på hur ett utbildningsprogram för revisorsexamen ser ut kommer från IREV (se 3.1.6) och ligger som bilaga 5 i vårt arbete.

3.1.3 Vidareutbildning för godkända revisorer

I inledningen och vidare i metoden till uppsatsen avgränsade vi oss till att bara undersöka vilka krav FAR ställer på vidareutbildningen på auktoriserade revisorer. Men för att få en tydlig överblick över detta måste man även se till bakgrunden för vad som gäller för godkända revisorer. Anledningen till det är att man skall veta vad den auktoriserade revisorn har för bakgrund och vilka krav för vidareutbildning man har innan man blir auktoriserad. Anledningen till att vi då tittar på Svenska Revisorsamfundet (SRS) är att det är de som är den stora föreningen för godkända revisorer.

Det har under en längre tid varit krav på att revisorer skall bedriva en fortsatt utbildning under sin yrkesverksamma period. För ledarmöten i SRS finns det krav på att genomförd utbildning skall inrapporteras till SRS. (SRS hemsida)

Ledamoten skall under en treårsperiod genomföra vidareutbildning som omfattar minst 120 timmar vilket blir 40 timmar per år. Dessutom finns det krav att det skall vara anpassat till yrkesrollen som ledamoten befinner sig i med hänsyn till deras kundstruktur. Av dessa 120 timmar skall 90 timmar vara strukturerad utbildning. (IREV)

3.1.4 Praktisk utbildning för högre revisorsexamen

För att uppfylla kraven på den praktiska delen för att få skriva högre revisorsexamen skall man under ytterligare två år genomgå praktisk utbildning. Denna skall omfatta minst 1000 timmar revision, där mer än 500 timmar skall omfatta kvalificerad medverkan vid revision av företag som på grund av storlek eller annan anledning gör det svårt att genomföra en revision av företaget. (IREV) Exempel på ett utbildningsprogram för högre revisorsexamen kommer från IREV och ligger som bilaga 5.

3.1.5 Vidarutbildningskrav enligt Revisorsnämnden

Revisorsnämnden är de som systematiskt kontrollerar de auktoriserade revisorerna. Däremot kontrollerar de inte om de vidareutbildar sig. Därför skall vi här kort förklara Revisorsnämndens krav för vidareutbildning.

Revisorsnämnden är en enhet dit klienter som är missnöjda med hur en auktoriserad revisor skött sitt arbete vänder sig. Till Revisorsnämnden vänder sig också Skattemyndigheten när de upptäckt något fel som den auktoriserade revisorn har gjort som har betydelse för Skattemyndighetens verksamhet. Revisorsnämnden bedriver också systematisk uppsökande tillsyn över revisorer när det finns anledning att tro att de har handlat på ett sätt som strider mot lag, praxis och etik. (Revisorsnämnden)

Ser man på Revisorsnämndens krav på vidareutbildning så visar det sig att det inte föreligger några. Istället hänvisar de till regler och där även inräknat etiska regler som SRS och FAR har på vidareutbildning. (Revisorsnämnden) Kontentan blir alltså att de auktoriserade revisorerna som är medlemmar i FAR har de krav som FAR ställer att följa.

3.1.6 IREV

IREV är en förkortning för ”Institutet för revisorsutbildning” och är ett handelsbolag som ägs av FAR och SRS. FAR äger 80 % av IREV och SRS äger 20 %. Att ägarfördelningen ser ut som den gör beror på att FAR har fler auktoriserade revisorer registrerade hos sig än vad SRS har. IREV är de som erbjuder vidareutbildningar och kurser för att auktoriserade revisorer skall kunna bibehålla sin kompetens. Men IREV vidareutbildar inte bara auktoriserade revisorer som är anslutna till FAR och SRS utan de vidareutbildar även tjänstemän och specialister inom andra områden till exempel juridik och beskattning. Det beror på att IREV har ett omfattande nätverk av lärare och experter som föreläser vid de olika kurstillfällena som då kan komma fler yrkesgrupper till gagn. Det finns alltså många olika kurser man kan gå hos IREV där man kan lära om bland annat redovisning, ekonomistyrning, affärsutveckling, revision, skatt och juridik. (IREV)

FAR:s regel 6 – vidareutbildning lyder enligt följande ”*En ledamot skall upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning*”. Detta medför att ledamoten kontinuerligt måste upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper för att säkerställa att arbetet utförs med hög kvalitet och enligt god yrkessed. En stor del av denna vidareutbildning sker genom att ledamoten utför klientuppdrag och genom att kontinuerligt följa med i facklitteratur, facktidskrifter och nyhetsbrev. (FAR)

Vidareutbildningen som en ledamot genomgår delar IREV in i fördjupning, uppdatering och specialisering. IREV beskriver vidare sina indelningar enligt följande:

Fördjupningen är den delen av utbildningen som bedrivs de närmaste åren efter godkännandet eller auktorisationen. Denna utbildning syftar till att ledamoten skall få en ökad kunskap inom de basutbildningar som ingår.

Uppdateringsutbildning syftar till att ledamoten skall upprätthålla sin kompetensnivå inom revisorsyrket. Mängden av uppdatering genom vidareutbildning styrs av utvecklingen inom respektive område som revisorn är yrkesverksam inom.

Specialiseringsutbildningen avser den utbildning som behövs för att utveckla ledamotens kunskaper inom specifika områden.

Till vidareutbildning räknas:

- interna och externa kurser samt seminarier
- utbildningsarbete och annat utvecklingsarbete
- forskning och publicistisk verksamhet. (IREV)

3.2 Kapitelsammanfattning

Det finns många steg för att uppnå titeln auktoriserad revisor. På högskolenivå krävs att de har genomfört och är godkänd i kurser motsvarande 160 poäng. Av dessa skall

60 poäng vara inom företagsekonomi, vilka tillsammans skall utmynna i en uppsats. 30 poäng skall läsas inom juridik, 20 poäng övriga obligatoriska ämnen. Man skall även ha läst ytterligare 50 poäng som skall vara fördelade på olika områden vilka är ganska fria. Vidare för att erhålla revisorsexamen skall man ha följt en utbildningsplan där 1500 timmar skall vara revision av aktiebolag. För att senare ha rätt att avge högre revisorsexamen skall man genomgå ytterligare 1000 timmars revision där mer kvalificerad medverkan krävs. När man väl klarat högre revisorsexamen tar inte utbildningen slut där. Man är då tvungen att vidareutbilda sig. Är dem medlemmar i FAR bör de ha 90 timmars vidareutbildning på en treårsperiod. FAR är delägare i ett utbildningsinstitut som heter IREV. Detta bolag har hand om en mängd utbildningar för både revisorer och andra yrkesgrupper. Man kan här utbilda sig bland annat inom redovisning, ekonomistyrning, skatt och revision.

4. TEORETISK BAKGRUND

För att få en god inblick i hur vi kommer att bygga upp vår teori så skall vi i detta kapitel ge en inblick i den institutionella teorin. Det är denna teori som ligger i bakgrunden för hur vi kommer att utveckla GAP-teorin. I den institutionella teorin

ingår de tidigare nämnda lagarna och praxis dessutom berör vi motivation och sociala preferenser. Vi har dessutom utvecklat två hypoteser till denna teori som vi senare kommer att redovisa i kapitel 5.

4.1 Institutionell teori

Vi skall nu redovisa vad den institutionella teorin går ut på. I och för sig går detta problem inte helt in på vårt arbete, men för att få en helhetsförståelse i vår uppsats och få en god bakgrund till vår utveckling av GAP-teorin måste man även ta hänsyn och förstå denna teori. Institutionell teori är utvecklad av Douglass C North och den blev såpass erkänd att det senare gav honom nobelpriset i ekonomi.

Den institutionella teorin går ut på lagar och bestämmelser som i detta fall de auktoriserade revisorerna skall följa. Institutionell teori visar också den ekonomiska uppbygganden av institutionerna i samhället. Det är senare de institutioner som styr samhällets ekonomiska verksamhet. Dessa regler kallas de formella reglerna och finns skrivna som politiska och juridiska regler. Det är sedan dessa regler som begränsar revisorns val om han vill vidareutbilda sig eller inte. (Andersson-Skog, 1994)

Finns det inga formella regler att följa får man se på de informella reglerna. De handlar om kultur, moral, fördomar, etik etc. (Andersson-Skog, 1994). Då det inte finns några lagar som bestämmer över revisorns vidareutbildning får man alltså titta vidare på vad de informella reglerna säger. Den institutionella ramen, består av formella och informella institutioner som begränsar och möjliggör aktörers handlingar, eller som Douglass C North själv sa "de restriktioner som människor sätter upp för att ange formerna för mänsklig samverkan" (1993: 16).

I vår uppsats handlar det om vilka sanktioner som FAR kan vidta för att förhindra att auktoriserade revisorer slarvar med vidareutbildningen. Enligt Hans Andersson finns inga sanktioner som FAR tillämpar mot auktoriserade revisorer ifall de inte vidareutbildar sig. Detta gör att man måste titta vidare på auktoriserade revisorers motivation till vidareutbildning och deras beteende inför det.

Inom forskningen om begreppen institutioner och organisationer är de vanligtvis uttryck för samma sak. Inom institutionell teori gör man dock en åtskillnad mellan institutioner och organisationer. Där är institutionerna det så kallade spelets regler och organisationerna kallas för spelarna. Organisationer definieras man som en grupp individer exempelvis företag, politiska partier eller intresseorganisationer som då FAR i vårt fall. Man anser att de strävar mot ett gemensamt mål. Organisationerna, vilka man kallar spelarna, påverkas av hur institutionerna (spelets regler) är utformade och agerar utifrån det. Samtidigt påverkar och förändrar organisationerna genom sitt sätt att arbeta både medvetet och till viss del även omedvetet de informella och formella institutionerna. Det betyder att när en auktoriserad revisor tillsammans med FAR strävar efter att uppnå ett mål kan det i det långa loppet förändra de informella och/eller formella institutionerna. Det kan i sin tur påverka agerandet hos andra auktoriserade revisorer som är lokaliserade i samma miljö. (Lundequist, årtal saknas)

Idag finns det politiska och juridiska begränsningar i hur arbete får utföras. Dessa begränsningar fungerar som en bromskloss i handlingsutrymmet. Detta gäller inte enbart auktoriserade revisorer utan appliceras även inom andra yrkesgrupper och andra företeelser i samhället, inte minst inom kommunikationen. Dessa begränsningar bidrar att hastigheten och riktningen i den långsiktiga ekonomin kan hämmas. Däremot kan begränsningarna förändras snabbt. Det räcker att man ändrar på lagar och regler för att villkoren skall förändras. (Andersson-Skog 1993)

4.2 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi beskrivit den institutionella teorin. Denna kan delas in i formella och informella regler. De formella reglerna är lag och praxis. De informella regler är de som handlar om etik, moral och fördomar. Då det inte finns lagar som styr auktoriserade revisorers vidareutbildning får man se till de informella reglerna. Inom ramen för de formella reglerna får man även se till auktoriserade revisorers motivation och inställning till vidareutbildning. Till sist får man se till det sociala accepterandet där man uppdaterar sig för att man inte skall tappa gentemot sina arbetskamrater och konkurrenter.

5. TEORI

Vidareutbildar sig auktoriserade revisorer? I Svensk Författningssamling står inget om att auktoriserade revisorer skall vidareutbilda sig. Kraven på detta kommer från ett annat håll. Då vi tidigare har begränsat oss till att undersöka auktoriserade

revisorer som är medlemmar i FAR så har vi tittat på vilka krav de ställer. I och med ändring och tillkomst av nya lagar alternativt komplettering med ny text i befintliga, ändrade rutiner, ändringar i praxis, ny teknik och ändrade krav från samhället ändras också auktoriserade revisorers sätt att arbeta.

5.1 Vidareutbildning

Vi har nu i kapitel tre visat vilka krav FAR och Revisorsnämnden ställer på vidareutbildning. Men faktum är att man först och främst måste se till vad lagen kräver för vidareutbildning. Det är trots allt vad som står i Sveriges Rikes Lag som styr vad en auktoriserad revisor måste göra. Ser man till vad som står där angående en auktoriserad revisors vidareutbildning så finns det inte några lagstadgade krav som reglerar detta. Det enda som nämns är att auktoriserade revisorer skall utföra sitt arbete enligt god revisions sed och god revisors sed. För att kunna göra det måste de ha kunskap och kompetens för att inte riskera att bryta mot lagen i sin yrkesutövning.

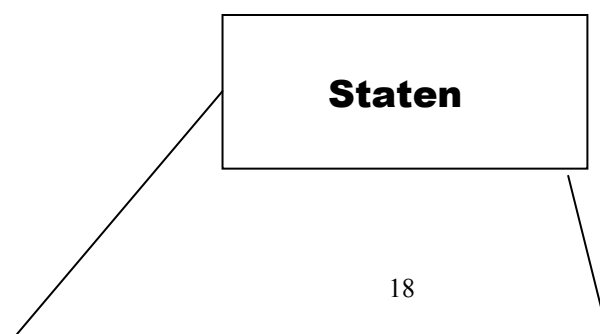
Då det inte finns lagar som styr själva vidareutbildningen får man titta vidare på vad praxis säger. I FAR:s revisionsbok (2004) finns det rekommendationer och här står det att en auktoriserad revisor bör ha 90 timmars vidareutbildning på en treårsperiod. Vi tolkar att detta ”bör” skall ses som en rekommendation och lämplig nivå på vidareutbildning för auktoriserade revisorer. Detta styrks av att FAR inte utövar någon kontroll på att vidareutbildningsrekommendationen verkligen efterlevs. (Hans Andersson)

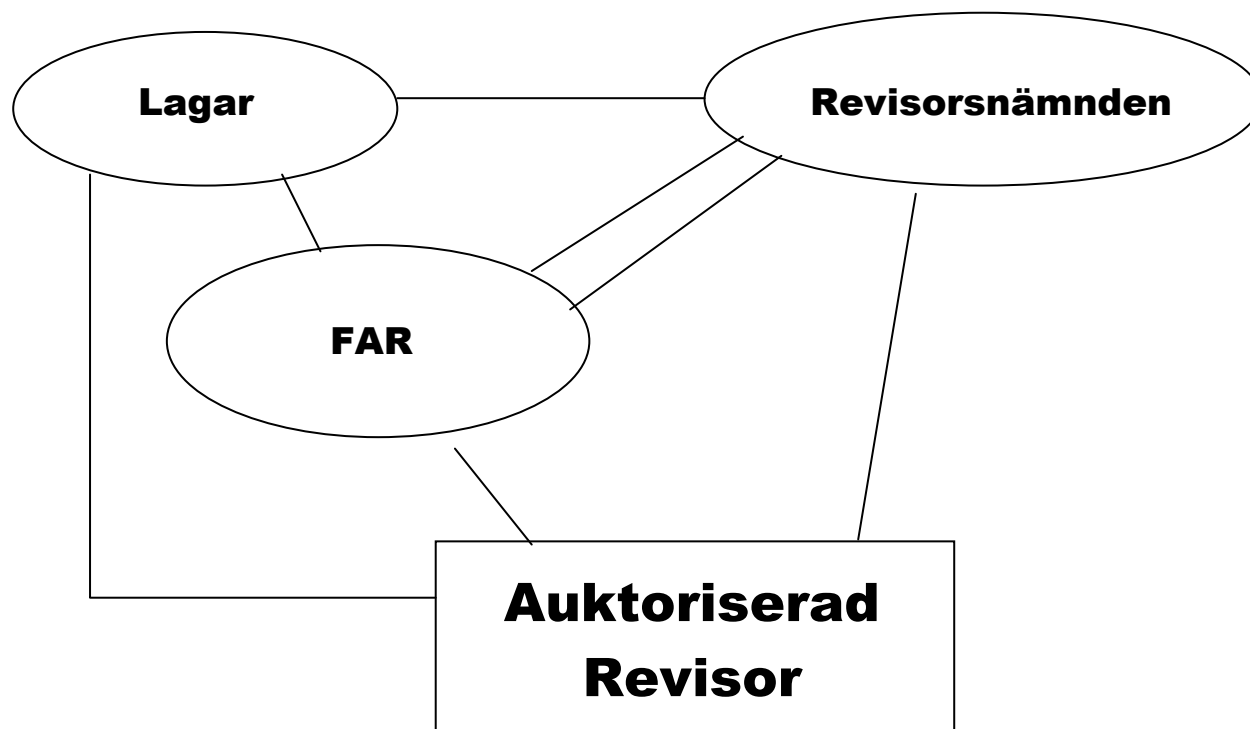
Det är upp till ledamoten själv att dokumentera och arkivera sina resultat utav genomförd vidareutbildning. Det görs oftast så att resultaten går att ta fram på ett enkelt och smidigt sätt. Vidare brukar ofta de större revisionsbyråerna själva arkivera de anställdas vidareutbildningsresultat. (Hans Andersson)

Det finns hos FAR heller inga krav på när vidareutbildning skall äga rum. Vidareutbildning får alltså ske vilken tid som helst på året. Det krav som finns är att det bör ske kontinuerligt och när det passar bäst för ledamoten.

FAR har heller inget ansvar för att en ledamot genomför vidareutbildning (Hans Andersson). Det är alltså upp till ledamöterna själva att se till att de genomför vidareutbildning. FAR utför ingen kontroll att vidareutbildning verkligen genomförs. Vidare har FAR heller inga sanktioner mot de auktoriserade revisorer som inte vidareutbildar sig. Dock genomförs kontinuerligt kvalitetskontroller av Revisorsnämnden och visar det sig då att det finns brister där, så kan man kontrollera hur revisorn verkligen har vidareutbildat sig.

Parter som påverkar den auktoriserade revisorn:





Figur 5.1.1: Figuren visar vilka parter som direkt och indirekt påverkar auktoriserade revisorers vidareutbildning.

Bilden ovan visar hur olika delar av auktoriserade revisorers omgivning påverkar dem. Staten påverkar Revisorsnämnden och lagarna. Lagarna påverkar i sin tur auktoriserade revisorer direkt och ibland via omarbetning i krav som utmynnar i regler från Revisorsnämnden och FAR.

Vidareutbildning ses som något positivt av de auktoriserade revisorerna då de ger mer kunskaper som medför att arbetet borde bli lättare att genomföra enligt god revisorssed och god revisionssed. Vi har valt att i detta avsnitt bortse från den eventuella motivation som skulle kunna inverka på om revisorn genomför vidareutbildning. Samtidigt ser vi att det inte finns några lagstadgade krav utan det är endast rekommendationer från FAR som gäller. Då ställer vi följande hypotes på sin spets:

Hypotes: En auktoriserad revisor som är medlem i FAR vidareutbildar sig kontinuerligt.

5.2.1 Vidareutbildning hos IREV

Enligt FAR:s regler bör vidareutbildningen för auktoriserade revisorer omfatta 90 timmar över en treårsperiod och vara anpassad till deras enskilda behov. Auktoriserade revisorer bör ta hänsyn till de krav som ställs på dem med hänsyn till deras arbetsförhållande. Den auktoriserade revisorn bör årligen göra upp en planering för sina vidareutbildningsbehov och då även avsätta tiden som krävs för att inhämta

nödvändig kunskap. Den planerade och genomförda vidareutbildningen skall dokumenteras enligt föreskrifter. (IREV)

Innan deltagarna går kursen hos IREV registreras de. Detta för att hålla reda på vilka personer som genomför utbildningen och senare resultatet för deltagarna i kursen. Dessutom erhåller deltagarna ett kursintyg då de genomfört vidareutbildningen för att kunna dokumentera att de är godkända. Dessutom dokumenteras genomförd vidareutbildning hos IREV.

FAR ställer inga krav på hur stor del av vidareutbildningen som skall vara intern eller extern. Det är alltså upp till ledamoten själv att bestämma hur han vill vidareutbilda sig, så länge det inte finns några interna krav inom revisionsbyrån. FAR har heller inga krav på själva innehållet i vidareutbildningen. (Hans Andersson)

Vi tror att auktoriserade revisorer som arbetar på en stor byrå har mer intern vidareutbildning och det betyder att en auktoriserad revisor som jobbar på en mindre byrå procentuellt vidareutbildar sig mer externt så som hos IREV. Anledningen till att vi tror det är att stora byråer ibland själva säljer vidareutbildning åt intressenter (www.kpmg.se). En liten byrå har nämligen inte samma möjligheter till intern vidareutbildning på grund av att byrån inte är så stor med så många anställda. En stor byrå har kontakt med fler experter och ibland till och med några av dem anställda på byrån. Med denna teori i bakgrunden tror vi att de små byråerna till större delen måste söka sin vidareutbildning hos IREV, då de inte har tillgång till dessa experter och ibland inte ens ha kontakt med dessa. Det får de hos IREV.

Vidare sköter IREV alla former av dokumentationer, registreringar och man erhåller även som vi tidigare skrivit ett intyg som bekräftar att man genomfört utbildningen (Hans Andersson). Detta kan vara enkelt och behändigt för en mindre revisorsbyrå att slippa tänka på. Därför har vi kommit fram till följande hypotes:

Hypotes: En stor revisionsbyrå har mer intern vidareutbildning än en liten.
--

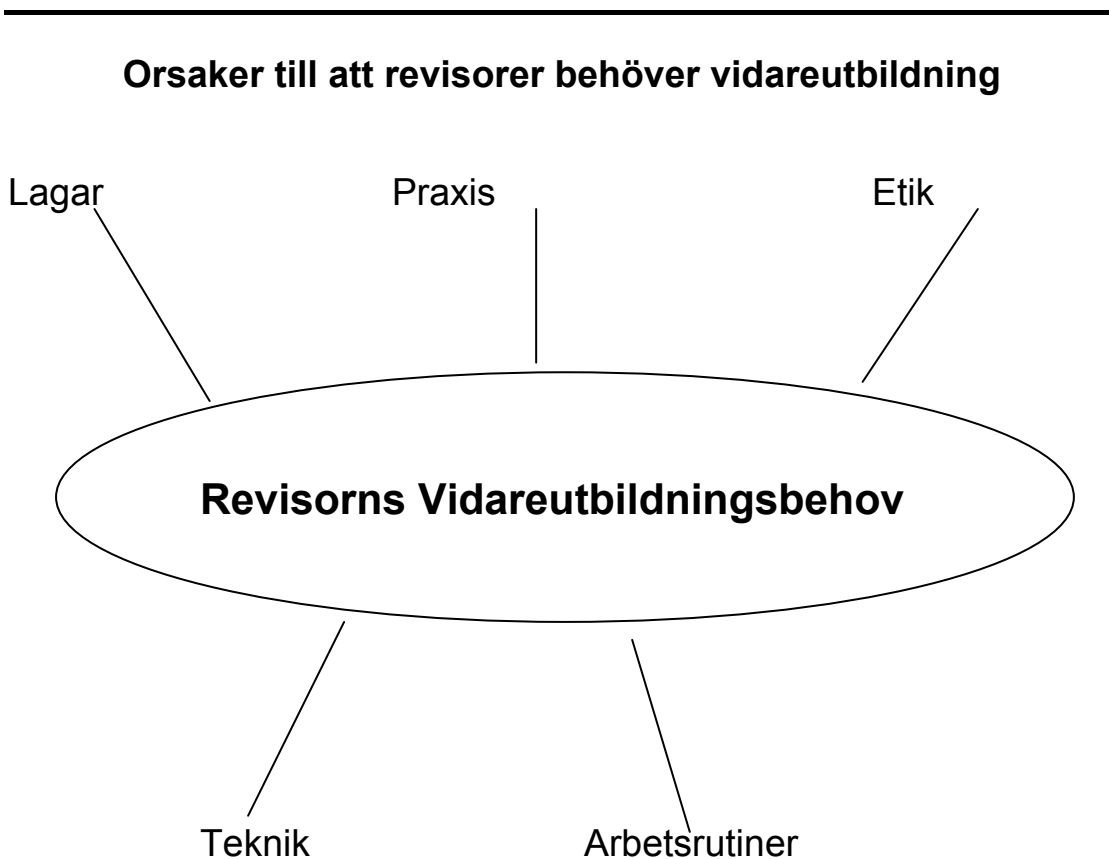
5.2.2 Varför skall en auktoriserad revisor vidareutbilda sig?

Varför skall då en auktoriserad revisor vidareutbilda sig? Med hänsyn till det arbete som en auktoriserad revisor bedriver kommer det kontinuerligt nya regler som påverkar hur de skall utföra sitt arbete.

Exempel på orsaker som kan påverka utbildningstakten för att upprätthålla kunskapsnivån är följande

- Nya lagar, förändringar eller fördjupningar
- Ändrade eller fördjupningar i rutiner
- Förändringar eller fördjupningar i praxis
- Ny teknik eller fördjupningar
- Etik - Ändrade krav från samhället

Dessa orsaker kan även sammanfattas i en modell (se figur 5.2.2.1)



Figur 5.2.2.1: Faktorer som påverkar vidareutbildningen

Med nya lagar, förändringar eller fördjupningar av densamma menar vi sådana som förs in i Sveriges Rikes Lag. Varje år förändras och kompletteras Svensk Författningssamling med antingen nya lagar, gamla lagar som tas bort, eller befintliga lagar som skrivs om. Det som oftast är aktuellt är skattelagar. Dessa lagar är mycket föränderliga, vilket gör att det nästan varje år kommer nya lagar inom detta område som förs in i lagtexten. Dessutom kommer det att år 2005 införas nya lagar angående redovisning i stora företag kallad IFRS. Denna nya standard kommer att beröra auktoriserade revisorers arbete mycket, så det gäller att de sätter sig in i reglerna. Dessa lagförändringar och andra förändringar som berör revisorn måste de sätta sig in i för att kunna utföra sitt arbete enligt god revisorssed och god revisionsred. Gör de inte det finns det risk att de skriver en ren revisionsberättelse trots att det granskade

materialet i företaget har fel som omfattar förändring i lagtext. Dessutom behöver revisorn regelbundet fördjupa sig i och repetera kunskaper som omfattar lagar.

Med ändrade och fördjupningar i arbetsrutiner menar vi deras sätt att arbeta enligt revisionsprocessen. De steg auktoriserade revisorer skall arbeta efter finns beskrivna i FAR:s revisionsbok (2004). Dessa steg är:

1. Inhämtning av information
2. Planering
3. Granskning
4. Rapportering
5. Dokumentation

Beslutas det om att någon eller några av dessa rutiner skall ändras måste även den auktoriserade revisorn snabbt sätta sig in i dessa förändringar. I och för sig får revisorn reda på förändringarna ganska snabbt genom arbetskolleger och genom intern information, men om revisorn är specialiserad inom ett annat område kan det missas. Då kan det behövas regelbundna uppdateringar för att revisorn inte skall missa något som kan stå dem till last. Det är inte alltid som det behöver komma nya förslag till arbetsrutiner för att revisor skall behöva titta över sin situation. Ibland kan de genom fördjupningar få en inblick i hur det kan fungera smidigt.

Med ändringar i praxis och fördjupning i densamma menar vi regler utanför revisionsprocessen som förs in i FAR:s revisionsbok. Exempel på det är regler som tillkommer Revisionsstandard Sverige och även delar av IAS. Det kan även innefattas av Sarbane Oxley (SOX). Sarbane Oxley-lagen, också kallad Sox, tillkom efter skandalen med Arthur Andersen. För amerikanska bolag gäller lagen efter den 15 november 2004. För utländska bolag ska kraven tillgodoses i alla rapporter som registreras efter den 15 juli 2005. Lagen gäller för de som är börsnoterade, eller har varit börsnoterade i USA, samt bolag som har tagit upp ett publikt lån i USA och därmed är noterade hos den amerikanska finansinspektionen, SEC (Dagens Industri 2004-11-23). Ändringar i praxis förändras också med utgångspunkt på domar i domstolar till exempel Tingsrätten, Hovrätten, Högsta domstolen eller andra domstolsväsen.

En auktoriserad revisor måste uppdatera sig när ny teknik kommer till deras kännedom och då särskilt ny teknik som kan underlätta arbetet. Exempel på ny teknik är allt från konsten att erhålla information med hjälp av nya datorprogram alternativt revisionsprogram, eller ett nytt sätt att spara tid genom att dokumentera sitt arbete på ett bättre sätt.

Med ändrade krav från samhället menar vi först och främst de etiska reglerna. Idag är det här med etik väldigt viktigt. Det finns inte direkt någon lagstiftning som reglerar exakt vad etik är, men FAR har arbetet fram yrkesetiska regler som skall gälla för alla revisorer. Dessa finns beskrivna i FAR:s revisionsbok. Dessutom finns i Svensk Författningssamling i Revisorslagen regler och bestämmelser om revisorns oberoende, tystnadsplikt, självständighet, förtroenderubbande sidoverksamhet med mera.

På grund av de fem punkterna (se figur 5.2.2.1) angående förändringar, uppdateringar och fördjupningar uppstår det ett gap av kunskapsbrist hos den auktoriserade revisorn mellan vilken kunskapsnivå som den auktoriserade revisorn borde ha och vilken nivå som de verkligen har. Mer om detta gap skriver vi i avsnitt 5.3.

Genom att vidareutbilda sig medför det att auktoriserade revisorer minskar sin kunskapsbrist. Det finns även möjligheter till att göra vidareutbildningen i förebyggande syfte. Då kanske de inte får brister i sina kunskaper vilket medför att det aldrig uppstår ett gap mellan den kunskap som auktoriserade revisorer borde ha och den kunskap som de verkligen har.

Det bör beaktas att Revisorsnämnden inte ställer några krav på att det genomförs vidareutbildning för auktoriserade revisorer. Däremot ställer de som krav att auktoriserade revisorer skall utföra sitt arbete så att det överensstämmer med god redovisningssed och god revisorssed. Detta kan tolkas att det skall ingå vidareutbildning för att kunna utföra sitt arbete. Vi formulerar då följande hypotes:

Hypotes: Auktoriserade revisorers orsaker till vidareutbildning är densamma inom alla områden.

5.3 Kunskapsgapet

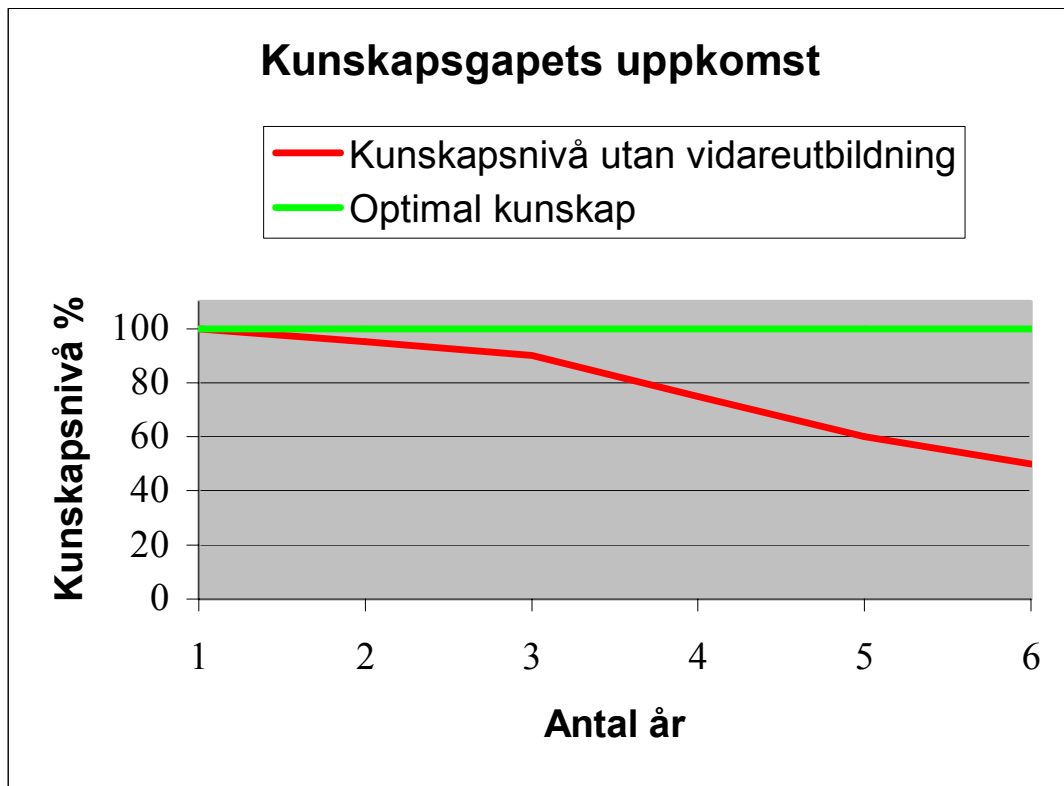
Auktoriserade revisorers kunskap måste ligga på en nivå som är anpassad till deras arbetsuppgift. Denna nivå kan variera från revisor till revisor beroende på vilka uppdrag revisorn har. Om auktoriserade revisorer arbetar mycket med skatter är det helt naturligt att de är uppdaterad inom området. En auktoriserad revisor som arbetar i huvudsak med granskningar av årsredovisningar skall vara uppdaterad och vidareutbildad inom det området.

Om inte revisorn kontinuerligt uppdaterar sin kunskap med de nya reglerna som kommer, börjar det att uppstå ett gap mellan den kunskap som revisorn bör ha och den som revisorn verkligen sitter inne med (Se figur 5.2.1). Detta gap ökar med tiden så länge som den auktoriserade revisorn inte vidareutbildar sig. Dessutom beror det på hur mycket nya lagar, regler, praxis, etik och arbetsrutiner som verkligen tillkommer under perioden.

År 2005 börjar de nya reglerna om IFRS att gälla. Det betyder att de auktoriserade revisorerna detta år och även till viss del förra året har haft mycket nytt att sätta sig in i. Om dessa nya regler skulle innebära att de auktoriserade revisorerna behöver mer vidareutbildning än de rekommendationer som FAR ställer låter vi vara osagt. Vi förutsätter att när FAR har ställt kraven på 90 timmars vidareutbildning på tre år så skall man ha tänkt på att revisorn skall hinna sätta sig in i nya regler som kraftigt kan påverka revisorns arbete från ett år till ett annat. Trots noggranna undersökningar har det inte gått att fastställa varför FAR har satt just 90 timmars vidareutbildning som rekommendation (Hans Andersson).

När gapet mellan de två nivåerna i figuren nedan (Se figur 5.3.1) blir allt för stort medför det att revisorns auktorisation kan dras in. Anledningen till det är att revisorn

åsidossatt kravet på vidareutbildning och då på grund av att kunskapsnivån avviker från den nivå han borde vara på. Det betyder att revisorn därför inte kan utföra sitt arbete utifrån god redovisningssed och god revisorssed.



Figur 5.3.1: *Över tiden så uppstår det en brist på kunskap om man inte vidareutbildar sig då det kommer nya lagar praxis mm.*

I figuren ovan (Figur 5.3.1) ser man att linjen för ”kunskapsnivå utan vidareutbildning” avtar med tiden. Vi är medvetna om att kunskapsnivån aldrig går ner till noll utan linjen planas ut över tiden. Det medför att auktoriserade revisorer aldrig kan glömma all kunskap som krävs för att arbeta med revision om de kontinuerligt arbetar med det.

I figuren ovan (Figur 5.3.1.) kan man även se att linjen ”optimal kunskap” står på konstant nivå på 100 procent. Detta innebär inte att kunskapsnivån som de behöver ha alltid är densamma, utan kunskapsnivån som de behöver ökar också den med tiden. Detta på grund av att det tillkommer fler och fler regler som revisorn behöver kunna.

En sak som vi kan konstatera är att det är först när kunskapsgapet blivit tillräckligt stort som Revisorsnämnden ingriper i frågan. Enligt Revisorsnämndens direktiv skall de se till att revisorerna följer gällande lagar och håller sig till en god etik (Revisorsnämnden). Det medför att först när revisorn bryter mot dessa regler som de kan bli drabbade av disciplinära åtgärder. Det betyder att en revisor i teorin kan gå flera år utan att genomföra en enda vidareutbildning. Att så skulle ske tror vi är mindre troligt då en revisor så ofta står under kontroll.

Då Revisorsnämnden utför granskningar kontinuerligt medför det att dem oftare granskar stora revisionsbyråerna gentemot en liten byrå. På grund av detta borde de

stora revisionsbyråerna vara mer måna om att vidareutbilda sin personal då de ej vill råka ut för ett liknande fall som Arthur Andersen där ett misstag hos en enskild revisor fick hela företaget att försvinna. Med detta som bakgrund vill vi formulera följande hypotes:

Hypotes: Auktoriserade revisorer på stora byråer vidareutbildar sig mer än revisorer på små byråer.

Eftersom vidareutbildningen skall vara anpassad till den kundstruktur som revisorn har medför detta att vi ser att det finns ett större behov bland stora byråer att vidareutbilda sig i IFRS än vad behovet är hos små byråer. Dessa slutsatser drar vi med hänsyn till att IFRS framförallt berör de börsnoterade bolagen. Mindre företag kan välja om de vill använda IFRS eller ej. Då det är framförallt de stora revisionsbyråerna som har de företag som skall gå över till IFRS drar vi slutsatsen att det är dem som framförallt behöver sätta sig in i frågan. Ser man till de stora företagen som är noterade på börsens A-lista ser man att de nästan uteslutande anlitar de stora revisionsbyråerna.

FAR ställer inga krav på hur många timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer skall ha inom IFRS och det finns då heller inga krav på hur insatta de skall vara i IFRS. FAR kan heller inte uppskatta hur många timmar som skulle behövas för att sätta sig in i IFRS. Trots det är detta en viktig nyhet för alla revisorer. Detta är ett nytt lagstadgat sätt att redovisa och skall beaktas av stora börsnoterade företag. Vi tror därför att:

Hypotes: En stor revisionsbyrå vidareutbildar sig mer på IFRS än en liten.

Vi skall även se hur önskemålet utvecklas inom området då revisorn fått ett antal timmars vidareutbildning inom IFRS. Vi vill se hur tendensen är när en auktoriserad revisor fått vissa kunskaper inom ett område om han då vill utveckla det som de kan eller inte. Vi skall då se om:

Hypotes: Önskemål om mer vidareutbildning i IFRS minskar ju fler timmars vidareutbildning revisorn har inom området.

IFRS är en standard som skall antas från och med år 2005. Det betyder att de flesta auktoriserade revisorerna har behövt sätta sig in i IFRS betydligt tidigare än så. Redan för tre år sedan var IFRS på gång att införas i Sverige och det betyder att revisorerna redan då kunnat rikta sin vidareutbildning mot denna standard (Ståhlberg Christina 2004). Vi vill se hur vidareutbildningen på IFRS har utvecklats. Hur stor del av vidareutbildningen har då omfattats av IFRS och finns det ett samband mellan hur många timmar vidareutbildning man har och hur många av dessa timmar man har lagt ner på IFRS?

Som vi tidigare har nämnt är behovet väldigt olika, men nästan alla är tvungna att på något sätt sätta sig in i IFRS. Om de auktoriserade revisorerna skall hålla kunskapsgapet nere måste de vidareutbilda sig kontinuerligt för att inte glömma

kunskaperna och speciellt då de inte arbetar med klienter som skall applicera IFRS. Vi ställer då följande hypotes på sin spets:

Hypotes: Har revisorn haft många vidareutbildningstimmar under de tre senaste åren har de även många timmars utbildning i IFRS.

5.4 Institutionell teori

Vi tror att motivationen till att vidareutbilda sig avtar med åren. Detta tror vi med bakgrunden av vad den institutionella teorin säger och hur den är applicerbar på vidareutbildningen. Samtidigt tenderar de att slarva med att uppdatera sig ju längre tid de har arbetet i varje fall om vi får tro tidigare nämnda uppsatser.

Auktoriserade revisorer uppdaterar kontinuerligt mycket av sin kunskap i och med att de arbetar med revision. Det kan få en auktoriserad revisor att inte vara lika motiverad till vidareutbildning som de annars borde vara. Det tillsammans med att en auktoriserad revisor som har arbetat med revision under en längre tid har inte samma motivation till att vidareutbilda sig kontinuerligt. Detta problem har gjort att vi format följande hypotes:

Hypotes: Vidareutbildningen avtar med tiden som en revisor varit auktoriserad.

Det kan finnas interna krav på vidareutbildning från byrån som den auktoriserade revisorn jobbar på och då särskilt på de större byråerna. Detta beror på att auktoriserade revisorn både har piskor och morötter som sporre att vidareutbilda sig. Piskor skulle kunna ta den formen av interna krav. Trots att FAR inte ställer krav på att en auktoriserad revisor skall vidareutbilda sig, utan endast anser att man bör göra det, så tror vi att de gör det ändå. Som morot kan man tänka sig att han kan stiga i graderna på byrån, befordras och vidare bli delägare.

Dessutom kan vi tänka att de vidareutbildar sig för att kunna bli socialt accepterad inom revisorskåren. De skall inte bara kunna utföra sitt arbete rätt, de skall även kunna kommunicera med sina kolleger på samma kunskapsnivå. Detta är mer en organisatorisk fråga, men den går till viss del in i vårt arbete. Det går nämligen inte att teoretiskt att gå in på om den auktoriserade revisorn vidareutbildar sig utan att se till hur de motiveras och vilken nytta som de får efter att genomgå sådan utbildning. Detta får oss att forma följande hypotes:

Hypotes: En auktoriserad revisor vidareutbildar sig trots att det inte finns lagstadgade krav.

5.5 Hypotessammanfattning

Vi har nu i vår teoridel format ett antal hypoteser. Dessa hypoteser har vi format ur varje teoridel där de passar in. För att nu kunna få en överblick av alla hypoteser har vi sammanställt dessa nedan. Hypoteserna är här i samma kronologiska ordning som

de finns i kapitlet. Dessa hypoteser kommer att ligga till grund för enkätens utformning och dessa kommer i senare kapitel bevisas eller falsifieras.

Hypotes: *En auktoriserad revisor som är medlem i FAR vidareutbildar sig kontinuerligt.*

FAR har krav på sina ledamöter att de bör vidareutbilda sig 90 timmar på en treårsperiod. Då det inte finns några sanktioner om man inte går vidareutbildning skall vi se om de verkligen genomför den.

Hypotes: *En stor revisionsbyrå har mer intern vidareutbildning än en liten.*

Då mindre byråer inte har tillgång till samma omfattande nätverk som en stor byrå, borde de vidareutbilda sig mer hos externa utbildare som till exempel IREV.

Hypotes: *Auktoriserade revisorers orsaker till vidareutbildning är densamma inom alla områdena.*

Då det finns många orsaker till att de vidareutbildar sig har vi sammanställt de som till största grad påverkar. Vi skall sedan se inom vilket område de har vidareutbildat sig inom och själva strukturera upp orsakerna.

Hypotes: *Auktoriserade revisorer på stora byråer vidareutbildar sig mer än revisorer på små byråer*

Vi tror att det finns större intern kontroll och krav på de stora byråerna att de genomför vidareutbildning än vad det finns på de små byråerna. På grund av att de stora byråerna skulle bli allvarigare drabbade vid brister exempel på det är Arthur Andersen.

Hypotes: *En stor revisionsbyrå utbildar sig mer på IFRS än liten.*

Eftersom det ofta är stora byråer som har stora företag som kunder tror vi att de har utbildat sig mer om IFRS än vad små byråer har gjort.

Hypotes: *Önskemål om mer vidareutbildning i IFRS minskar ju fler timmars vidareutbildning revisorn har inom området.*

Anledningen till att vi vill se på detta område är att se om auktoriserad revisor vidareutbildar sig mycket inom IFRS och vill ha fler timmar för att kunna det ännu bättre, eller om de revisorer som inte vidareutbildat sig inom området vill öka sina kunskaper.

Hypotes: *Har revisorn haft många vidareutbildningstimmar under de tre senaste åren har de även många timmars utbildning i IFRS.*

Vi skall här se om det finns ett samband mellan hur många timmars vidareutbildning de har haft det senaste tre åren och antalet timmars vidareutbildning inom IFRS. Vi tittar då på om de har specialiserat sig på IFRS eller om de vidareutbildat sig inom andra områden

Hypotes: *Vidareutbildningen avtar med tiden som en revisor varit auktoriserad.*

Anledningen till att vi tror det, är att när de är färdig auktoriserad revisor är fortfarande allt såpass nytt att de ser vidareutbildning som något viktigt.

Hypotes: *En auktoriserad revisor vidareutbildar sig trots att det inte finns lagstadgade krav.*

De vidareutbildar sig för att hålla sin kompetens uppe. Genomför dem inte vidareutbildning finns det risk att de gör missar i sin revision och inte utför sitt jobb enligt god revisions sed och således felaktigt godkänner en oren årsredovisning.

5.6 Kapitelsammanfattning

Vi har nu redogjort för vår teori. Utifrån teorin har vi utformat hypoteser vilka finns redovisade under varje teoridel. Vi kom här fram till att Revisorsnämnden inte ställer några särskilda krav. Det var en av anledningarna till att vi gick vidare i teoridelen för att ta reda på vad som gäller för auktoriserade revisorer. Ser vi till stora revisionsbyråer så har de större tillgång till interna experter. Stora byråer har också följaktligen större kontaktnät utåt. De har därför större möjlighet till att ha intern vidareutbildning. Därför ville vi se om så verkligen var fallet. Dessutom kan det finnas olika orsaker till att auktoriserade revisorer går vidareutbildningar och vilken inriktning de väljer att gå. Vi har definierat fem olika orsaker till vidareutbildning. Lagar, arbetsrutiner, praxis, teknik och etik. Anledningen till att vi definierat dessa är att vi på så sätt täcker in de områden som borde behövas utvecklas för auktoriserade revisorer. Det behöver inte alltid vara nya lagar, nya arbetsrutiner, ny praxis osv. som de behöver vidareutbilda sig i, utan de kan ibland även behöva fördjupa sig i dessa områden. Anledning till att de behöver denna vidareutbildning är för att de skall undvika att det uppstår ett gap. Detta gap har vi illustrerat i ett diagram. (Se 5.3.1) Här beskriver vi att gapet uppstår då auktoriserade revisorer inte vidareutbildar sig. Gör de inte det under en viss tid finns det risk att de inte kan anses behålla sin kompetens. För att vidare kunna visa att så är fallet har vi definierat en nyhet som kommer att gälla från och med år 2005. Detta är den nya revisionsstandarden kallad IFRS. Denna standard gäller för alla stora företag och en auktoriserad revisor som skall revidera ett sådant företag måste vara väl insatt i det. Avslutningsvis tittar vi på den institutionella teorin. Vi har i kapitel fyra beskrivit vad den innebär och vi har i detta kapitel applicerat in det i vårt arbete. Vi har tittat på revisorns motivation och beteende inför det. Vi har alltså antagit att trots att det inte finns några institutionella krav så vidareutbildar sig revisorn.

6. EMPIRI

Vi har lagt upp vår undersökning som en survey med tvärsnittsanalys och vi kommer i detta kapitel att förklara hur. Vi har gjort en intervju för att kunna bygga upp vår teori. Vi går igenom primärdata och sekundärdata för undersökningen. Vi samlar in vår data genom en webbenkät. Enkäten är en mätning av hur utbildningsläget ser ut idag. Vi beskriver hur vi gjort vårt urval. Vi går igenom validitet och reliabilitet i vår enkät

6.1 Empirisk metod

6.1.1 Undersökningsmetod

Vårt syfte med uppsatsen är att utvärdera om revisorer vidareutbildar sig. Med detta som utgångspunkt har vi varit tvungna att samla sekundärdata för att ta reda på vilken nivå de ska ligga på. Då sekundärdatan inte gav oss tillräcklig information och det fanns många otydliga områden var vi tvungna att göra en explorativ intervju med utbildningsansvarige på FAR.

Med vårt syfte i åtanke och de data vi fått in för att bygga upp vår teori valde vi att lägga upp studien som survey med en tvärsnittsanalys av hur utbildningsläget ser ut idag. Vi valde just denna metod för att vi ska kunna se hur utbildningen ligger till när IFRS nu är så viktig del i de nya redovisningssystemen. För att kunna testa våra hypoteser hade man rent teoretiskt kunnat utföra ett experiment där man låter vissa revisorer vidareutbilda sig samtidigt som man har en annan grupp som inte får lov att vidareutbilda sig. Då sådana experiment rent praktiskt är en omöjlighet så valde vi att göra en survey istället. (Saunders 2003)

För att ta reda på hur mycket revisorerna utbildar sig har vi helt enkelt valt att låta dem svara inom ett visst antal intervall hur mycket utbildning de genomför, men vi har även inslag av öppna frågor för att kunna få en mer exakt bild av hur mycket av utbildningen som legat på IFRS.

6.1.2 Urval

Då Revisorsnämnden som utger auktorisering inte har några föreskrifter om hur mycket en auktoriserade revisorer ska vidareutbilda sig så har vi valt att se på vilka krav branschorganisationerna har. De två som då fanns att välja mellan var FAR och SRS. Vi valde FAR av två anledningar. Den första anledningen är att information från FAR var mer lättillgänglig än SRS. Vi sökte information på Internet hos SRS och det var ganska svårt att få ut den information vi önskade. Det var lättare att få tag i den information vi önskade hos FAR. Det andra skälet till att vi valde FAR var att de representerar en större del av de auktoriserade revisorerna. FAR representerar ca 80 % av de auktoriserade revisorerna och vi tyckte därför att det var lämpligast att utgå från deras regler då de företräder majoriteten av revisorerna.

6.1.3 Datainsamling

Vi har i vårt arbete tagit fram både primärdata och sekundärdata. Primärdata är sådan data som vi själva har tagit fram och sekundärdata är sådan data som andra har tagit fram som vi senare endast har sammanställt.

6.1.3.1 Sekundärdata

Vi började vår undersökning med litteratursökning och sökningar på Internet som kunde härledas till våra problem. I sekundärdata kan det ofta förekomma felaktigheter eftersom vi själv inte samlat in data. De data som vi samlat in från FAR har vi ansett som tillförlitlig då den är ett regelverk som bör vara korrekt upprättat. När det gäller de olika artiklar vi har samlat in så har vi granskat dessa med stor försiktighet då det

kan förekomma viss nyansering av synsättet på de delar som hänvisar till problemet med vidareutbildning.

6.1.3.2 Primärdata

Primärdatan i vår undersökning består en explorativ intervju med en ledamot på FAR som är ansvarig för vidareutbildning, samt en webbenkät som vi skickade ut till ca 400 auktoriserade revisorer. Vi var tvungna att göra en intervju för att täcka upp det kunskapsluckor som vi hade i teorin.

6.1.4 Intervju

6.1.4.1 Intervjumetod

När vi skulle bygga vår teori saknade vi en del kunskap som behövdes om FAR:s regler. Vi behövde därför göra en explorativ intervju för att samla på oss mer information för att kunna bygga upp vår teori. Vi saknade framför allt bakomliggande information som vi inte kan utläsa i materialet som går att hitta hos FAR. Vi valde att göra en semistrukturerad intervju då vissa områden och frågor som vi ville ha svar på inte gick att finna. Vi utvecklade då ett frågeformulär och genomförde intervjun i strukturerad form. I Saunders (2003) kan man läsa att intervjuer som är semistrukturerade inte bara kan ge svar på frågor om vad och hur, utan också utforska varför, vilket är huvudsyftet med vår intervju. Vi valde ut vissa grundfrågor och sen lade vi till vissa specifika frågor för att kunna gräva djupare om det skulle behövas.

6.1.4.2 Operationalisering av intervjun

När vi skulle bestämma hur vi skulle genomföra intervjun så fanns det två alternativ. Det ena var att åka till Stockholm för en personlig intervju och det andra var en telefonintervju. Vi valde att göra en telefonintervju då vi ansåg att det skulle vara opraktiskt att åka till huvudstaden för att göra en intervju som inte är väldigt omfattande. Fördelarna vi såg med att göra en telefonintervju var i första hand att det skulle ta mindre tid än om vi skulle behöva åka och träffa vår intervjuperson. Det underlättar också access och är billigare då man sparar in en resa till Stockholm (Saunders, 2003). Nackdelarna med att göra en telefonintervju är att vi inte kan skapa någon personlig kontakt med den som intervjuas (Saunders, 2003). Detta hade kanske kunnat bli ett problem om vi skulle ställa personliga frågor, men då alla frågor vi skulle ställa var opersonliga så tyckte vi att detta skulle vara ett problem som var ytterst marginellt. Det enda problem som vi tyckte kunde vara av vikt var att det är svårt att kontrollera takten på intervjun samtidigt som anteckningar skall föras. Vi valde därför att bygga upp intervjuformuläret med underfrågor till våra huvudfrågor för att kunna underlätta för intervjuaren när han ska skriva ner svaren och föra intervjun vidare. Vi skickade även över huvudfrågorna till respondent så att han fick möjlighet till att förbereda sig inför intervjun. Efter genomförd intervju skickade vi över de antecknade svaren till respondenten för att stämma av att vi hade förstått svaren på ett korrekt sätt.

6.1.5 Enkäten

6.1.5.1 Metodval och operationalisering

Vi valde att bygga upp vår enkät som en självadministrerad webbenkät. Vi valde att göra en webbenkät framför att skicka en enkät via vanlig post av flera anledningar. Det första var att det skulle ta mycket längre tid att få svar på enkäten om vi använde en vanlig postenkät. Vi uppskattade att vi inte skulle kunna hinna få in svaren i tid om vi använde en postenkät eftersom vi skulle skicka ut den i så nära anslutning till julhelgen. Vi valde också mellan att göra en e-postbaserad enkät och en som var baserad från hemsida. Då Saunders varnar för att det lätt kan uppfattas som skräpmail om vi skickar enkät som en bifogad fil till e-målet valde vi att göra i det form av e-mail med länk till en hemsida där vi hade enkäten (Saunders, 2003).

Vi har sedan helt enligt sättet att behandla uppgifter konfidentiellt skickat e-mail till 400 slumpvis utvalda e-mailadresser. I mailet har vi först och främst skrivit ett introduktionsbrev där vi presenterade oss och talade om vilka vi är och vad vi studerar. Vi förklarade också syftet med vad vår enkät var så att inga missförstånd skulle uppstå (Saunders, 2003). Om något ändå skulle vara oklart så bifogade vi våra telefonnummer. I brevet har vi också gett varje respondent ett kontrollnummer och längre ner en länk till enkäten.

Kontrollnumret var till för att vi skulle veta vilken respondent som hade svarat på mailet, så när vi skulle skicka en påminnelse inte skickade den till någon som redan hade svarat på enkäten. Detta kunde ske på ett mycket enkelt och överskådligt sätt då vi via vår enkätvarshemsida först kunde utläsa vilket kontrollnummer som svarat på enkäten, vilket gjorde att vi kunde pricka av numret på maillistan.

I introduktionsbrevet fanns som vi tidigare nämnt en länk till vår enkät. När de klickade på länken kom de direkt till vår enkät och väl där var det bara att klicka i svaren på de frågor de ville besvara. Efter avslutad enkät skickades enkätsvaren till vår svarshemsida.

Då enkäten skickades ut precis innan jul och det fick till följd att vi blev tvungna att skicka ut påminnelse kort tid efter det att vi skickade ut enkäten första gången. Vi hade då gett respondenterna fem dagar på sig att svara varav tre av dessa var arbetsdagar. Man bör skicka ut första påminnelsen efter en vecka men det ansåg vi inte att vi hade tid och vänta på grund av ovan nämnda tidsbrist (Saunders, 2003). Vi valde av tidsbrist att inte heller skicka ut mer än en påminnelse.

6.1.5.2 Ökad svarsfrekvens

För att få en så hög svarsfrekvens som möjligt så vidtogs de nödvändiga åtgärder som vi kunde göra för att få så många respondenter som möjligt att svara på vår enkät. Vi utgick från de metoder som Saunders tar upp för att få en så hög svarsfrekvens som möjligt. Saunders tar upp sex olika åtgärderna vi kan ta till för att få in som många svar som möjligt. Vi kunde använda fem av de åtgärder som Saunders nämner, men inte den sjätte då den berör postenkäter. Av de fem som återstod var en inte lämplig då den innefattade att vi skulle ringa upp respondenterna och förvarna dem om enkäten. Vi tyckte att det skulle påverka respondenternas anonymitet och valde därför bort den. En av metoderna innefattade att man skulle betala respondenterna för att

svara. Detta skulle bara göra undersökningen svårare och inte riktigt passar ihop med att vi gör en webbenkät. Av de tre återstående åtgärderna tyckte vi att samtliga var utförbara. Den första var anonymitet och det föll naturligt in i arbetet med att öka vårans reliabilitet i arbetet. Den andra vi använde oss av var att skicka påminnelser till dem som inte svarat på undersökningen. Det tredje och sista vi gjorde var att ge dem möjlighet att få en kopia av vårt arbete när det var färdigt då det enligt Saunders ökar svarsfrekvensen att erbjuda icke monetära incitament att svara på enkäten. De åtgärder vi gjort skall enligt Saunders öka vårans svarsfrekvens med mellan 34-37 %.

6.1.5.3 Enkätens utformning

I enkäten har vi själva graderat skalorna för att vi enkelt skall kunna analysera svaren, men i vissa fall har vi ansett det svårt att uppskatta vad respondenterna skall svara. Detta har gjort att vi har låtit frågan vara öppen och vi valde att själva i efterhand gradera skalorna. Mer om dessa frågor längre ner.

Vi inledde enkäten med att ha två uppvärmningsfrågor för att respondenten skulle komma in i sin roll på ett tillfredsställande sätt. Saunders anser att det är bra att börja med inledningsfrågor. (Saunders 2003)

Fråga tre handlade om hur många anställda det finns på företaget i hela Sverige. Graderingen på skalan gjordes efter de mått vi skrev om i begreppsförklaringar, där vi ansåg att små företag är upp till 10 anställda, stora företag mer än 500 anställda och medelstora ligger där emellan. Anledningen till att vi frågade det är att vi trodde att auktoriserade revisorer på stora byråer utbildar sig mer i både IFRS men även att de har mer intern vidareutbildning.

Fråga fyra handlade om hur många år de har varit auktoriserad. Den frågan ställde vi för att vi trodde att det kunde skilja sig i inställning till vidareutbildning. Ju längre de har varit auktoriserad ju mer ser de utbildning som ett nödvändigt ont.

Fråga fem och sex handlade om hur många vidareutbildningstimmar de har haft det senaste året och de senaste tre åren. Då FAR har vissa önskemål om hur många timmar de borde ha vidareutbildat sig ville vi undersöka att de verkligen levde upp till de önskade 90 timmarna.

Fråga sju handlade om hur många timmar de har haft i IFRS. Då det inte finns några krav på hur många vidareutbildningstimmar de skall ha, har vi i förväg inte själva velat göra en skala där vi senare skulle stå med material där vi inte får ut något. Därför har vi låtit denna fråga varit öppen och vi har sedan efteråt delat i materialet inom gränser vi anser som rimliga.

Fråga åtta handlar om ifall de önskar ha fler vidareutbildningstimmar i IFRS. Denna fråga har vi ställt för att senare kunna göra en jämförelse mellan stora och små företag. Vi har i förväg antagit att auktoriserade revisorer i stora företag behöver mer vidareutbildningstimmar i IFRS än vad revisorer i små företag behöver. Detta beror på, som vi tidigare har skrivit, att stora byråer har i regel de stora företagen som kunder.

Fråga nio var även den en öppen fråga. Den handlade om vad den senaste vidareutbildningen som revisorn genomgick handlade om. Då vi från början hade tänkt ge olika kategorier som respondenterna skulle ha kunde välja mellan, skulle frågan varit annorlunda uppdelad. Vi ansåg att denna fråga kunde det finnas risk för att den kunde misstolkas. Därför ändrade vi frågan och valde att hålla den öppen, så att vi senare själva skulle göra uppdelningen. Detta skulle underlätta för respondenterna ansåg vi och med detta tog vi bort eventuella missförstånd som skulle ha kunnat uppstå.

Fråga tio handlade om hos vem de har gått sin senaste vidareutbildning. Detta ville vi ha svar på då vi antog att auktoriserade revisorer på små revisionsbyråer vidareutbildar sig generellt mer hos IREV och andra externa företag än vad de stora gör. Vi antog att auktoriserade revisorer på stora revisorärenden vidareutbildar sig mer internt.

Fråga elva handlar om hur revisorer ser på vidareutbildning. Denna fråga ställde vi då vi undrade hur deras motivation till vidareutbildning ser ut. Vi ville undersöka om de ansåg att det fick tillräcklig vidareutbildning.

6.1.5.4 Validitet och reliabilitet för enkäten

För att försäkra sig om att vi inte fått fel svar i en undersökning är det viktigt att fokusera på två viktiga punkter i enkäten. Dessa två är validitet och reliabilitet. Vi har jobbat med att minimera risken med låg validitet och låg reliabilitet samtidigt som vi är väl medvetna att vi hade kunnat göra ett bättre jobb med att säkerställa trovärdigheten i arbetet om vi hade haft mer tid och varit mer erfarna inom forskningsområdet.

För att vår undersökning ska vara forskningsmässigt användbar så krävs det att vi har hög validitet i vår undersökning. Vi måste vara säkra på att vi mäter det vi i själva verket avser att mäta. För att uppnå hög validitet så har vi låtit en revisor gå igenom vår enkät så att det inte finns några tveksamheter eller frågetecken i den (Saunders, 2003).

Då vi använde oss av respondenter som vi hämtat från en lista där vi vet att bara revisorer finns med är risken för att vi fått ett felaktigt urval lågt. Det riskmomentet som fanns var att det var blandat godkända och auktoriserade revisorer på listan vi hämtade respondenter från och detta kan ha medfört att godkända revisorer kommit med när den mänskliga faktorn varit framme då vi själva manuellt överförde data om respondenterna till vår egen lista. I enkäten så framgår det klart och tydligt att undersökningen går ut till bara auktoriserade revisorer så detta bör minimera risken för felaktiga respondenter.

När det kommer till undersökningens reliabilitet så kan man i Saunders (2003) utläsa att det finns två hot som vi ska ha i åtanke när vi genomför en undersökning. Det första är deltagaren humör när de genomför undersökning. Vi ska skicka ut enkäten på en neutral tidpunkt i veckan så att vi inte påverkas av att det snart är helg eller att de har precis kommit till jobbet måndagen och är sur för att det är ny arbetsvecka. För att minimera den risken planerade vi vårt första utskick till onsdag

och torsdag. Vår påminnelse skickade vi ut veckan efter så att den fanns tillgänglig på tisdagsmorgon för respondenten.

Det andra problemet som Saunders nämner är att respondenterna svarar efter vad som förväntas av de eller som Saunders skriver ”Vad deras chefer vill att de skall svara”. Vi har inte problemet med chefer som bryr sig om vad respondenterna svara men däremot har vi problemet med vad FAR skulle tycka om det skulle visa sig att det inte vidareutbildar sig i den omfattning som det är föreskrivet enligt FAR:s regler. Vi har förebyggt detta problem med att varje respondent behandlas anonymt och konfidentiellt och att vi på det sättet minimerar risken för felaktiga svar.

6.1.6 Statistisk bearbetning

Vi har bearbetat de enkätsvar vi fått in i Excel och SPSS. Vårt material består av variabler som är i huvudsak av typen ordinalskalor. Vi har även inslag av nominalskalor och kvotskalor.

Vi har i SPSS sammanställt materialet för att kunna bearbeta det. Vi har först gjort stapeldiagram som presenterar- hur vårt material ser ut. Vi har sen gjort korstabeller i SPSS som vi fört över till Excel för bearbetning.

För att testa vår statistiska säkerhet i materialet har vi använt oss av Pearson Chitvå-test. Vi har valt att göra Chitvå-test eftersom det fungerar bra på korstabeller med kvalitativ data. Vi har valt att utföra testen manuellt och inte använda oss av SPSS då vi ansåg att detta skulle ge oss en klarare bild av vad det är vi analyserar. Detta ger en bra bild av var avvikelserna från normalfördelningen finns.

6.1.6.1 Bortfall

En bortfallsanalys ses utifrån två delar. Den första är inre bortfall och det har med bortfall på enskilda frågor i enkäten. Den andra är yttre bortfall och behandlar de som valt att inte svara på enkäten. (Andersen, 1998)

Enligt Saunders bör man i en webbenkät få en svarsfrekvens på 10 % eller lägre. Då vi har fått en svarsfrekvens på 23,5 % är vår betydlig högre än förväntat. Vi har ändå 76,5 % som inte svarat och vi kan endast i det fall där vi fått svar till vår e-mailadress analysera varför de inte svarat. Vi kan inte intervjua dem som inte svarat, då vi i så fall inte skulle behandla deras uppgifter konfidentiellt.

Av de som har svarat till vår e-mail och av diverse anledningar valt att inte svara på vår enkät kan vi analysera bortfallet.

Tabell 6.1.6.1 a. bortfallstabell

Anledning till bortfall:	Antal:
Automatiskt svar från emailadressen att de inte är på kontoret	14
Valde att inte svara av tidsbrist	7
Var godkänd revisor och tillhörde därför inte vår målpopulation	5
Jobbade med något annat än revision och ansåg sig därför inte tillhöra	3

populationen

Kunde inte öppna enkätsidan

1

Av de som valde att inte svara på grund av tidsbrist fick vi informationen att de ofta fick många enkäter skickade till sig och därför valde att inte svara på vår. Detta tror vi också är anledningen till att majoriteten av vår population inte svarat.

Personen som inte svarade på enkäten pga. att han/hon inte kunde komma in på den var nog ganska unik då hemsidan endast låg nere under några timmar på grund av driftstörning.

När det kommer till det inre bortfallet råkade vi bara ut för bortfall på en fråga och det var endast två respondenter som inte svarade på frågan på det sätt som vi önskat.

Frågan var hur många timmars utbildning i IFRS de haft under de tre senaste åren.

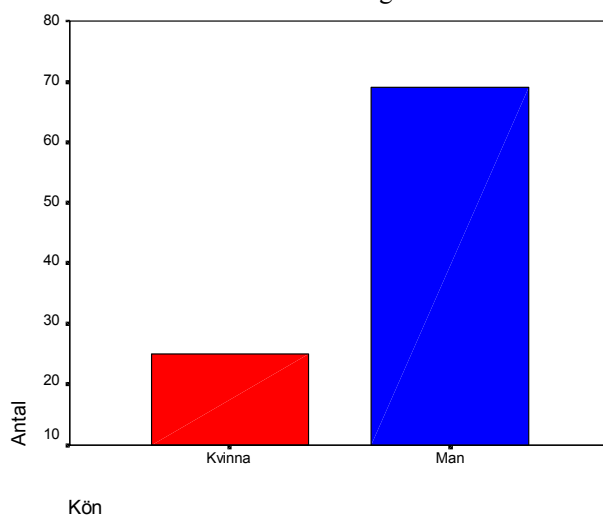
Detta var en öppen fråga och vi hade kanske kunnat vänta oss ett högre bortfall. Av de som inte svarat uppgav den förste att han/hon inte kunde uppskatta hur mycket tid han/hon hade utbildat sig i IFRS och den andre svarade med ”?”.

6.2 Empiriska resultat

6.2.1. Svansfrekvens

Fråga 1: Kön?

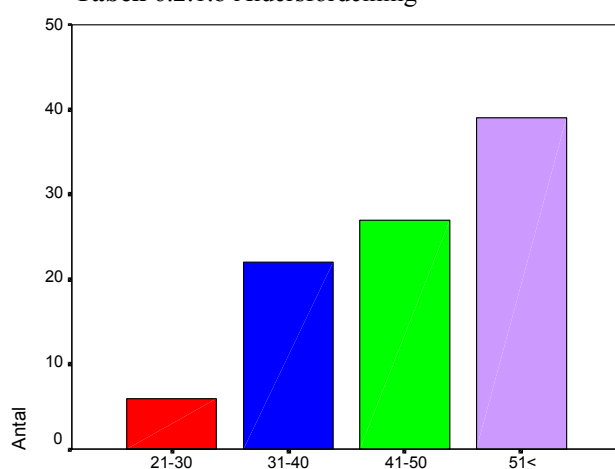
Tabell 6.2.1.a Könsfördelning



Då vi fått in svaren på vår enkät så kan vi konstatera att cirka en fjärdedel av de svarande är kvinnor och tre fjärdedelar är män. Detta resultat tycker vi stämmer bra överens med verkligheten av den population som vi har undersökt, då det är cirka en fjärdedel som är kvinnor bland de auktoriserade revisorerna som finns i Sverige. Så ser det ungefär ut då vi tittar bland ledamöterna på FAR:s hemsida. (www.far.se)

Fråga 2: Ålder?

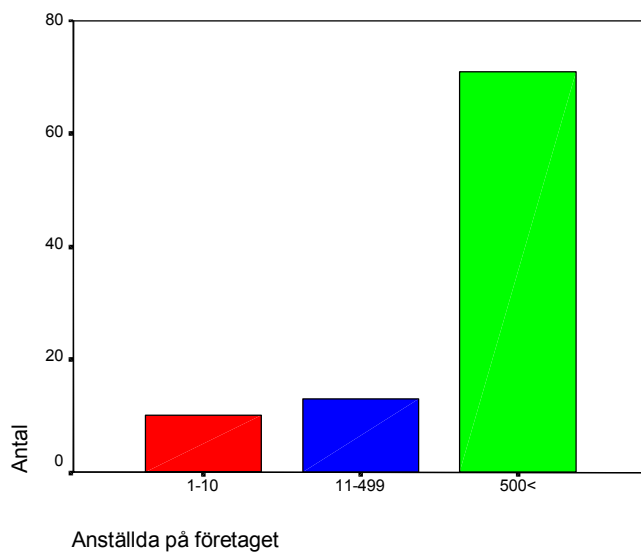
Tabell 6.2.1.b Åldersfördelning



Här ville vi ^{Ålder} se hur gamla respondenterna är. Anledningen till att vi inte tog med ålder yngre än 21 beror på att vi inte hinner läsa och jobba till sig en auktorisation innan man är 20 år. Orsaken till att vi började med 21 år var att vi ser en teoretisk chans att bli auktoriserad i 20 års åldern och från början tänkte vi ha ett åldersspann där skalan började på 0, men det tyckte vi bara såg dumt ut. Vi konstaterar här att strax under 40 av respondenterna är 51 år eller äldre. Däremot är det förhållandevis få auktoriserade revisorer som är yngre än 31 år. Antalet auktoriserade revisorer mellan 31 – 40 år är drygt 20 stycken och mellan 41-50 är drygt 25 stycken.

Fråga 3: Hur många anställda finns det på ditt företag totalt i hela Sverige?

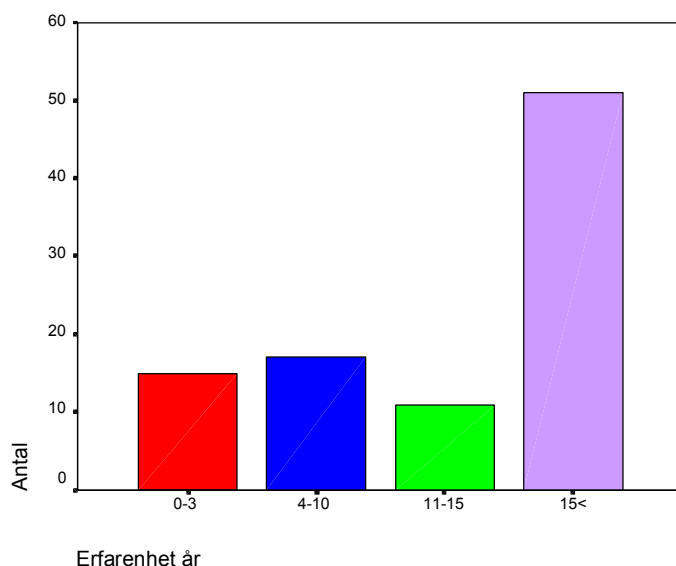
Tabell 6.2.1.c Antal anställda på revisionsfirman



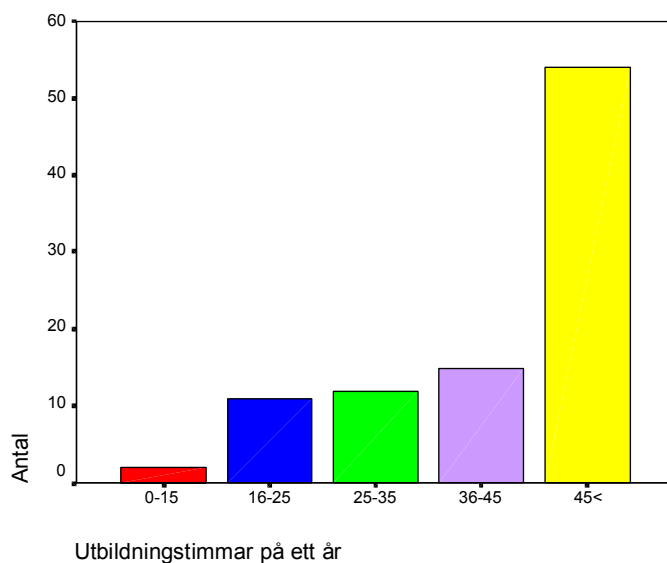
Av de auktoriserade revisorer som vi fått svar från arbetar majoriteten på stora företag vilket är drygt 50 av de svar vi fått in. Vi har även fått svar från auktoriserade revisorer som arbetar på små företag och medelstora företag. Det är cirka 10 auktoriserade revisorer från småföretag och cirka 15 auktoriserade revisorer från medelstora företagare som svarat på enkäten.

Fråga 4: Hur många års erfarenhet har du som auktoriserad revisor?

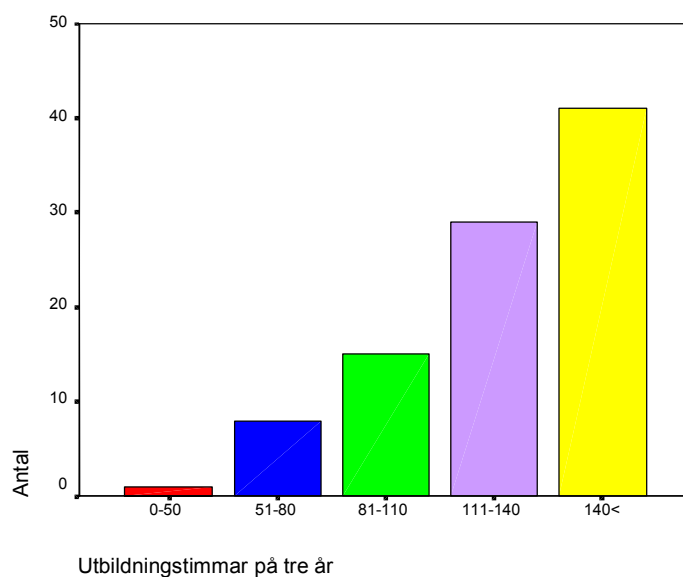
Tabell 6.2.1.d Antal års erfarenhet som auktoriserad revisor



Av de auktoriserade revisorer som svarat på vår enkät har majoriteten över 15 års erfarenhet som auktoriserad revisor. Inom de övriga erfarenhetsintervallerna har vi fått mellan 10-20 svar inom respektive grupp.

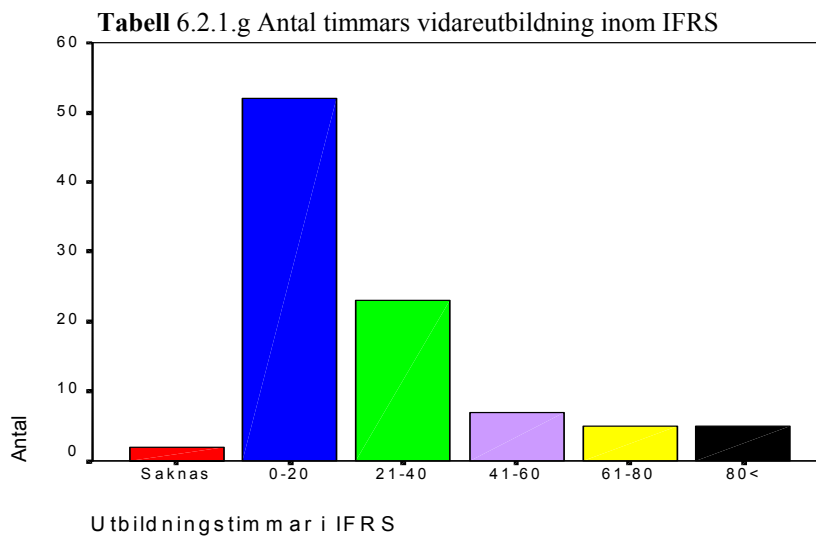
Fråga 5: Hur många vidareutbildningstimmar har du haft under 2004?**Tabell 6.2.1.e** Antal vidareutbildningstimmar år 2004

Majoriteten av de som svarade har under det senaste året vidareutbildat sig över 45 timmar. Det finns dock några få som vidareutbildat sig väldigt begränsat det senaste året. Dock är de inte så många till antalet.

Fråga 6: Hur många vidareutbildningstimmar har du haft under de tre senaste åren?**Tabell 6.2.1.f** Antal vidareutbildningstimmar de tre senaste åren

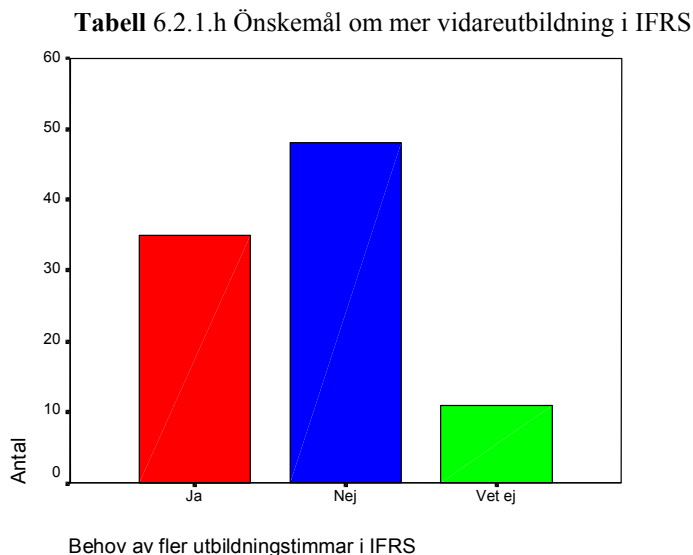
Då vi tittar på hur många utbildningstimmar som de auktoriserade revisorerna har haft under de tre senaste åren så uppfyller en klar majoritet FAR:s krav på att man bör ha 90 timmar på en tre års period. Det finns dock några som inte når upp till de önskade 90 timmarna

Fråga 7: Tänk tillbaka på de senaste tre årens vidareutbildningar du genomgått.
Hur många timmar har uppskattningsvis handlat om IFRS?

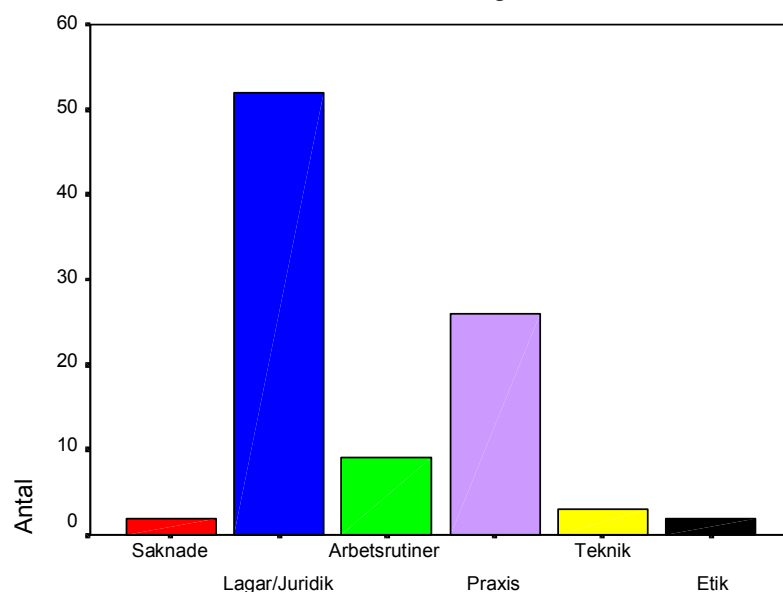


Då vi frågat hur många utbildningstimmar auktoriserade revisorer har haft inom IFRS under de tre senaste åren kan vi i diagrammet konstatera att de flesta inte har haft så många. Det finns dock några få som genomgått många timmars vidareutbildning inom IFRS. Då detta var en öppen fråga och då vi själva efteråt har gjort en uppdelning syns det inte i tabellen att några av respondenterna har över 300 timmars vidareutbildning under de tre senaste åren. I diagrammet där det står "saknas", är de som av någon anledning inte har kunnat eller har velat svara.

Fråga 8: Skulle du vilja haft fler vidareutbildningstimmar i IFRS?



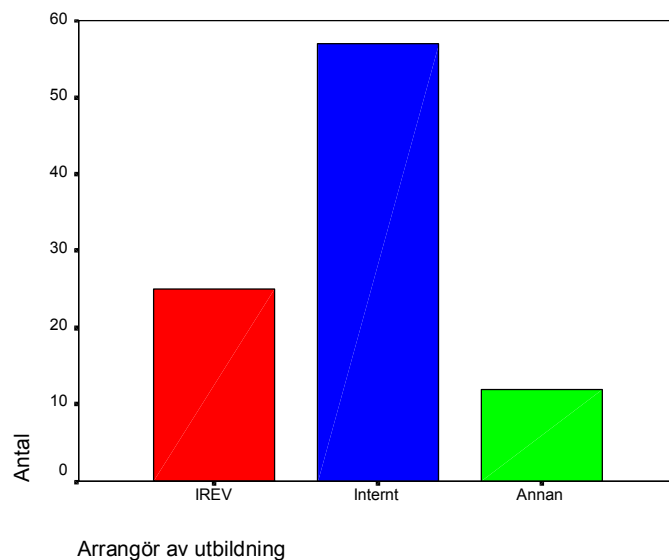
Vi passade på att fråga om de auktoriserade revisorerna var i behov av fler vidareutbildning timmar inom IFRS. Vårt resultat visar att majoriteten inte anser sig ha behov av fler utbildningstimmar inom IFRS. Dock finns det en andel, cirka 35 stycken auktoriserade revisorer, som anser att de vill ha fler utbildningstimmar i IFRS. En begränsad andel cirka 10 auktoriserade revisorer vet ej om de skulle vilja ha fler utbildningstimmar inom IFRS eller ej.

Fråga 9: Vad handlade din senaste vidareutbildning om?**Tabell 6.2.1.i** Senaste vidareutbildningsområdet

Ämnesområde

Då vi granskar resultatet på denna fråga konstaterar vi att en majoritet utbildar sig i lagar/juridik och att det finns en stor andel som utbildar sig i hur praxis. Områden som teknik, arbetsrutiner och etik får dock inte så många vidareutbildningstimmar

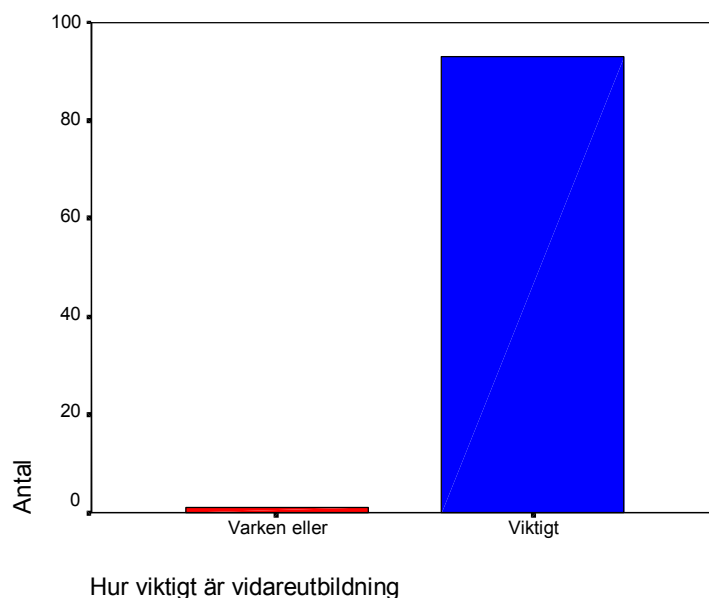
Fråga 10: Hos vem har du gått din senaste vidareutbildning?**Tabell 6.2.1.j** Var man gått sin senaste vidareutbildning



Då vi undersökte vem det var som arrangerade vidareutbildningen de auktoriserade revisorerna gick på så visar det sig att de flesta gick vidareutbildningen internt på företaget. Det framgår även att IREV arrangerade utbildning för cirka 25 stycken av respondenterna. Ungefär tio av de tillfrågade auktoriserade revisorerna hade gått sin utbildning hos ett annat företag.

Fråga 11: Hur ser du på vidareutbildning?

Tabell 6.2.1.k Hur man ser på utbildningen



Vi frågade hur de auktoriserade revisorerna såg på vidareutbildningen. Det intressanta med denna fråga var att 93 av 94 ansåg att vidareutbildning var viktigt. Då vi inte fick några respondenter som tyckte att vidareutbildning var oviktigt har vi inte redovisat någon sådan variabel i diagrammet.

6.3 Chitvå-test

Tabell: 6.3.1.a) Arrangör vs Anställd på byrån

			Arrangör		
			Externt	Internt	Totalt
Anställda på byrån	1 - 10	Antal	10,0	0,0	10,0
		Förväntat antal	3,5	6,5	10,0
		Felmarginal	12,4	6,5	18,9
	500<	Antal	18,0	53,0	71,0
		Förväntat antal	24,5	46,5	71,0
		Felmarginal	1,7	0,9	2,7
Totalt	Antal		28,0	53,0	81,0
		Förväntat antal	28,0	53,0	81,0
Chitvå-värde					21,6

$H_0 =$ Auktoriserade revisorers val av extern eller intern vidareutbildning är oberoende av storleken på revisionsbyrån.

$H_1 =$ Auktoriserade revisorers val av extern eller intern vidareutbildning beror på hur stor revisionsbyrå de arbetar på.

I tabellen har vi en frihetsgrad. Vårt Chitvå-värde är 21,6. Vi kan i tabellen för kritiska värden vid chitvå test utläsa att vi inte kan acceptera nollhypotesen på någon signifikansnivå. 99,9 procentnivån har värde på 10,83 vilket är mycket lägre än vårt Chitvå-värde.

Tabell: 6.3.1.b) Arrangör vs Anställd på byrån

			Arrangör		
			Externt	Internt	Totalt
Anställda på företaget	1 - 10	Antal	10,0	0,0	10,0
	500<	Antal	18,0	53,0	71,0
	Totalt	Antal	28,0	53,0	81,0

Vi kan i tabellen utläsa att auktoriserade revisorer på mindre revisionsbyråer vidareutbildar sig bara externt. Majoriteten av de auktoriserade revisorerna på de stora byråerna vidareutbildar sig internt.

Tabell: 6.3.2 a) Utbildningstimmar 1 år vs Anställd på byrån

		Utbildningstimmar under senaste året			
			0 – 35	36<	Totalt
Anställda på byrån	1 - 499	Antal	9,0	14,0	23,0
		Förväntat antal	6,1	16,9	23,0
		Felmarginal	1,4	0,5	1,9
	500<	Antal	16,0	55,0	71,0
		Förväntat antal	18,9	52,1	71,0
		Felmarginal	0,4	0,2	0,6
	Totalt	Antal	25,0	69,0	94,0
Chitvå-värdet					2,5

$H_0 =$ Antalet vidareutbildningstimmar auktoriserade revisorer har haft det senaste året är oberoende av hur stor revisionsbyrå de arbetar på.

$H_1 =$ Antalet vidareutbildningstimmar auktoriserade revisorer har haft det senaste året beror på hur stor revisionsbyrå de arbetar på.

I tabellen har vi en frihetsgrad. Vårt Chitvå-värde är 2,5. Vi kan på 80 procents signifikansnivå inte acceptera nollhypotesen då vi måste ha ett Chitvå-värde under 1,64. Vi kan på signifikansnivåer på 90 procent eller över acceptera nollhypotesen då vi har ett värde under 2,71.

Tabell: 6.3.2.b) Utbildningstimmar 1 år vs Anställd på byrån

		Utbildningstimmar under senaste året						
			0 – 15	16 - 25	26 - 35	36 - 45	45<	Totalt
Anställda på byrån	1 - 10	Antal	1	3	2	1	3	10
	11 - 499	Antal	1	0	2	3	7	13
	500<	Antal	0	8	8	11	44	71
	Totalt	Antal	2	11	12	15	54	94

Vi kan se att det inte finns några auktoriserade revisorer på de stora byråerna som har mindre än 16 timmars vidareutbildning. Vi kan se att en majoritet av de auktoriserade revisorerna på de medelstora och stora revisionsbyråerna vidareutbildade sig mer 45 timmar de senaste året. Majoriteten av de auktoriserade revisorerna på de mindre revisionsbyråerna har mindre än 36 timmars vidareutbildning.

Tabell: 6.3.3.a) Utbildningstimmar 3 år vs Anställda på byrån

		Vidareutbildningstimmar de tre senaste åren					
			0 - 80	81 - 140	140<	Total	
Anställda på byrån	1 - 499	Antal	2,0	16,0	5,0	23,0	
		Förväntat antal	2,2	10,8	10,0	23,0	
		Felmarginal	0,0	2,5	2,5	5,1	
	500<	Antal	7,0	28,0	36,0	71,0	
		Förväntat antal	6,8	33,2	31,0	71,0	
		Felmarginal	0,0	0,8	0,8	1,6	
	Total	Antal	9,0	44,0	41,0	94,0	
	Chitvå-värde						6,7

$H_0 =$ Antalet vidareutbildningstimmar auktoriserade revisorer har haft de tre senaste åren är oberoende av hur stor revisionsbyrå de arbetar på.

$H_1 =$ Antalet vidareutbildningstimmar auktoriserade revisorer har haft de senaste tre åren beror på hur stor revisionsbyrå de arbetar på.

Vi har i tabellen ett Chitvå-värde som ligger på 6,7. Vi har 2 frihetsgrader. På 95 procents signifikansnivå kan vi inte acceptera nollhypotesen. Vi får statistisk signifikans då vi ser på 98 procentnivån. Då behöver vi inte förkasta nollhypotesen. Det beror på att vi får ett värde på 7,82. Det talet är högre än de 6,7 vi har som Chitvå-värde.

Tabell: 6.3.3.b) Utbildningstimmar 3 år vs Anställda på byrån

		Vidareutbildningstimmar de tre senaste åren						
			0 - 50	51 - 80	81 - 110	111 - 140	140<	Total
Anställda på byrån	1 - 10	Antal	0,0	1,0	4,0	4,0	1,0	10,0
	11 - 499	Antal	1,0	0,0	0,0	8,0	4,0	13,0
	500<	Antal	0,0	7,0	11,0	17,0	36,0	71,0
	Total	Antal	1,0	8,0	15,0	29,0	41,0	94,0

Vi kan i tabellen se att det bara är auktoriserade revisorer på stora revisionsbyråerna där majoriteten har vidareutbildat sig mer än 140 timmar de senaste tre åren. Vi kan också generellt utläsa i tabellen att majoriteten av auktoriserade revisorer på alla byråer har vidareutbildat sig mer än 80 timmar de senaste tre åren

Tabell: 6.3 4.a) Utbildningstimmar IFRS vs Anställd på byrån

			Utbildningstimmar inom IFRS de tre senaste åren			
			0 - 20	21 - 40	41 <	Totalt
Anställda på byrån	1 - 10	Antal	9,0	1,0	0,0	10,0
		Förväntat antal	5,7	2,5	1,8	10,0
		Felmarginal	2,0	0,9	1,8	4,7
	11 - 499	Antal	7,0	4,0	1,0	12,0
		Förväntat antal	6,8	3,0	2,2	12,0
		Felmarginal	0,0	0,3	0,7	1,0
	500 <	Antal	36,0	18,0	16,0	70,0
		Förväntat antal	39,6	17,5	12,9	70,0
		Felmarginal	0,3	0,0	0,7	1,1
Totalt	Antal	52,0	23,0	17,0	92,0	
Chitvå-värde						6,8

H_0 = Antalet utbildningstimmar auktoriserade revisorer har haft inom IFRS de tre senaste åren beror ej på hur många anställda det finns på revisionsbyrån

H_1 = Antalet utbildningstimmar på IFRS auktoriserade revisorer har haft de tre senaste åren beror på hur många anställda det finns på revisionsbyrån.

Vårt Chitvå-värde ligger här på 6,8. Vi har fyra frihetsgrader. Vi kan inte acceptera nollhypotesen på 80 procentnivån. För att kunna acceptera nollhypotesen måste vi se på 90 procentnivån. Värdet där är 7,78 och vårt Chitvå-värde ryms då inom 90 procentnivån vilket skulle göra att vi inte accepterar nollhypotesen.

Tabell: 6.3 4.b) Utbildningstimmar IFRS vs Anställd på byrån

			Utbildningstimmar inom IFRS de tre senaste åren					
			0 - 20	21 - 40	41 - 60	61 - 80	80 <	Totalt
Anställda på byrån	1 - 10	Antal	9,0	1,0	0,0	0,0	0,0	10,0
	11 - 499	Antal	7,0	4,0	0,0	0,0	1,0	12,0
	500 <	Antal	36,0	18,0	7,0	5,0	4,0	70,0
	Totalt	Antal	52,0	23,0	7,0	5,0	5,0	92,0

Vi kan i tabellen utläsa att alla utom en auktoriserad revisor på en liten byrå har färre än 21 timmars vidareutbildning på IFRS de tre senaste åren. Vi kan se att ju större byrån är desto fler har utbildat sig mer än 20 timmar i IFRS.

Tabell: 6.3.5.a) Vill ha mer IFRS vs Antal timmar IFRS

		Om de vill ha fler timmars utbildning i IFRS				
			Ja	Nej	Vet ej	Totalt
Antalet timmars utbildning inom IFRS de tre senaste åren	0 - 20	Antal	19,0	27,0	6,0	52,0
		Förväntat antal	19,8	26,6	5,7	52,0
		Felmarginal	0,0	0,0	0,0	0,1
	21 - 60	Antal	10,0	17,0	3,0	30,0
		Förväntat antal	11,4	15,3	3,3	30,0
		Felmarginal	0,2	0,2	0,0	0,4
	61 <	Antal	6,0	3,0	1,0	10,0
		Förväntat antal	3,8	5,1	1,1	10,0
		Felmarginal	1,3	0,9	0,0	2,1
	Totalt	Antal	35,0	47,0	10,0	92,0
Chitvå-värde						2,6

$H_0 =$ Önskemålet om fler timmars vidareutbildning i IFRS är oberoende av antalet vidareutbildningstimmar man tidigare har haft i IFRS de tre senaste åren

$H_1 =$ Önskemålet om fler timmars vidareutbildning i IFRS är beroende av antalet vidareutbildningstimmar man tidigare har haft i IFRS de tre senaste åren.

Vi får här ett Chitvå-värde på 2,6. Vi har fyra frihetsgrader. Vi får på 80 procentsnivån ett kritiskt värde på 5.99. Vi kan därför acceptera nollhypotesen på alla nivåer på 80 procent och över.

Tabell: 6.3.5.b) Vill ha mer IFRS vs Antal timmar IFRS

		Om de vill ha fler timmars utbildning i IFRS				
			Ja	Nej	Vet ej	Totalt
Antalet timmars utbildning på IFRS de tre senaste åren	0 - 20	Antal	19,0	27,0	6,0	52,0
	21 - 40	Antal	9,0	13,0	1,0	23,0
	41 - 60	Antal	1,0	4,0	2,0	7,0
	61 - 80	Antal	3,0	1,0	1,0	5,0
	81 <	Antal	3,0	2,0	0,0	5,0
	Totalt	Antal	35,0	47,0	10,0	92,0

Vi kan se att majoriteten av de auktoriserade revisorer som har mindre än 60 timmars utbildning i IFRS inte önskar fler utbildningstimmar i IFRS. Av de auktoriserade revisorer som har mer än 60 timmars utbildning i IFRS önskar majoriteten mer vidareutbildning inom IFRS.

Tabell: 6.3.6.a) Antal timmar IFRS vs Utbildningstimmar 3 år

		Antalet timmars utbildning inom IFRS de tre senaste åren				
			0 - 20	21 - 40	41<	Totalt
Antalet timmars vidareutbildning de tre senaste åren	0 - 80	Antal	8,0	1,0	0,0	9,0
		Förväntat antal	5,1	2,3	1,7	9,0
		Felmarginal	1,7	0,7	1,7	4,0
	81 - 140	Antal	32,0	7,0	5,0	44,0
		Förväntat antal	24,9	11,0	8,1	44,0
		Felmarginal	2,0	1,5	1,2	4,7
	140<	Antal	12,0	15,0	12,0	39,0
		Förväntat antal	22,0	9,8	7,2	39,0
		Felmarginal	4,6	2,8	3,2	10,6
Totalt	Antal	52,0	23,0	17,0	92,0	
Chitvå-värde						19,3

$H_0 =$ Antalet timmar auktoriserade revisorer utbildat sig i IFRS de tre senaste åren är oberoende av antalet timmar de vidareutbildat sig de tre senaste åren.

$H_1 =$ Antalet timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer har haft i IFRS de tre senaste åren är beroende av antalet vidareutbildningstimmar de haft de tre senaste åren.

Vi har ett Chitvå-värde på 19,3. Vi har 4 frihetsgrader. Med ett så högt Chitvå-värde kan vi inte ens på 99,9 procentsnivån acceptera nollhypotesen då vi har ett kritiskt värde på 18,46.

Tabell: 6.3.6.b) Antal timmar IFRS vs Utbildningstimmar 3 år

		Antalet timmars utbildning inom IFRS de tre senaste åren						
			0 - 20	21 - 40	41 - 60	61 - 80	81<	Totalt
Antalet timmars vidareutbildning de tre senaste åren	0 - 50	Antal	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0
	51 - 80	Antal	7,0	1,0	0,0	0,0	0,0	8,0
	81 - 110	Antal	12,0	3,0	0,0	0,0	0,0	15,0
	111 - 140	Antal	20,0	4,0	2,0	2,0	1,0	29,0
	140<	Antal	12,0	15,0	5,0	3,0	4,0	39,0

Man kan se ett att alla de som har mer än 40 timmars utbildning i IFRS de tre senaste åren också mer än 111 timmars vidareutbildning de tre senaste åren.

Tabell: 6.3.7.a) Utbildningstimmar 1 år vs År som auktoriserad

Vidareutbildningstimmar det senaste året			
	0 - 35	36<	Totalt

Erfarenhet 0 - 15	Antal	12,0	31,0	43,0
	Förväntat antal	11,4	31,6	43,0
	Felmarginal	0,0	0,0	0,0
15<	Antal	13,0	38,0	51,0
	Förväntat antal	13,6	37,4	51,0
	Felmarginal	0,0	0,0	0,0
Totalt	Antal	25,0	69,0	94,0

Chitvå-värde 0,1

$H_0 =$ Antalet timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer har haft det senaste året är oberoende av hur många års erfarenhet de har.

$H_1 =$ Antalet timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer har haft det senaste året är beroende av hur många års erfarenhet de har.

Vi får här ett lågt Chitvå-värde på 0,1. Antalet frihetsgrader är 1. Vi kan då konstatera att vi måste ha ett sigifikansvärde på 1,64 för att inte acceptera nollhypotesen. Det är vi inte i närheten av.

Tabell: 6.3 7.b) Utbildningstimmar 1 år vs År som auktoriserad

		Vidareutbildningstimmar det senaste året						
		0 - 15	16 - 25	26 - 35	36 - 45	45<	Totalt	
Erfarenhet	0 - 3	Antal	0,0	2,0	2,0	0,0	11,0	15,0
	4 - 10	Antal	0,0	3,0	2,0	5,0	7,0	17,0
	11 - 15	Antal	0,0	1,0	2,0	3,0	5,0	11,0
	15<	Antal	2,0	5,0	6,0	7,0	31,0	51,0
	Totalt	Antal	2,0	11,0	12,0	15,0	54,0	94,0

I tabellen är det svårt att se tydliga tendenser. Vi kan dock se att majoriteten av alla auktoriserade revisorer inom alla erfarenhetsspännen har vidareutbildat sig mer än 45 timmar detta året.

Tabell: 6.3 8.a) Utbildningstimmar 3 år vs År som auktoriserad

		Vidareutbildningstimmar de tre senaste åren			
		0 - 80	81 - 140	140<	Total

Erfarenhet	0 - 15	Antal	3,0	19,0	21,0	43,0
		Förväntat antal	4,1	20,1	18,8	43,0
		Felmarginal	0,3	0,1	0,3	0,6
15<	15<	Antal	6,0	25,0	20,0	51,0
		Förväntat antal	4,9	23,9	22,2	51,0
		Felmarginal	0,3	0,1	0,2	0,5
Total	Total	Antal	9,0	44,0	41,0	94,0

Chitvå-värde 1,2

$H_0 =$ Antalet timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer genomfört de tre senaste åren är oberoende av hur många års erfarenhet de har

$H_1 =$ Antalet timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer genomfört de tre senaste åren är beroende av hur många års erfarenhet de har

Vi får här Chitvå-värde 1,2. Antalet frihetsgrader är 2. Går vi då in i Chitvå-tabellen och tittar, ser vi att det maximalt skall vara ett värde på 3,2 för att vi skall kunna acceptera nollhypotesen på 80 procentnivån. Det når vi inte upp till vilket betyder att vi accepterar nollhypotesen.

Tabell: 6.3 8.b) Utbildningstimmar 3 år vs År som auktoriserad

		Vidareutbildningstimmar de tre senaste åren						
			0 - 50	51 - 80	81 - 110	111 - 140	140<	Total
Antal år som auktoriserad revisor	0 - 3	Antal	0,0	1,0	0,0	5,0	9,0	15,0
	4 - 10	Antal	0,0	2,0	3,0	3,0	9,0	17,0
	11 - 15	Antal	0,0	0,0	2,0	6,0	3,0	11,0
	15<	Antal	1,0	5,0	10,0	15,0	20,0	51,0
	Total	Antal	1,0	8,0	15,0	29,0	41,0	94,0

I tabellen kan man se att en knapp majoritet av de auktoriserade revisorer som har mindre än 10 års erfarenhet som auktoriserad har vidareutbildat sig mer än 140 timmar de senaste tre åren. Vi kan även se att det endast är en auktoriserad revisor som har haft färre än 50 timmars vidareutbildning de senaste tre åren. Den respondenten har fler än 15 års erfarenhet.

6.4 kapitelsammanfattning

Vi har i detta kapitel gått igenom den empiriska metod vi använt och presenterat vårt empiriska resultat. Vi valde att göra vår studie i surveyform med enkät. Vi gjorde en

explorativ intervju före vi utformade vår enkät för att få en bättre bild av hur den teoretiska delen var uppbyggd. Intervjun gjordes i form av en telefonintervju eftersom vår respondent var baserad i Stockholm. Vi valde att göra en webbenkät framför en vanlig enkät för det var det mest tidseffektiva sättet. Vi har presenterat vårt empiriska resultat i form av stapeldiagram. Vi har gjort chitvå-test för att kontrollera om vårt empiriska resultat är statistiskt säkerställt.

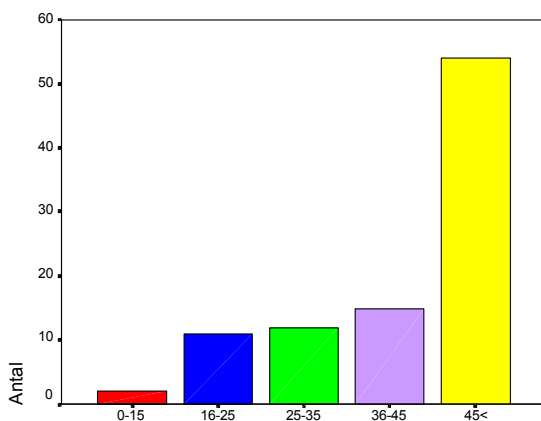
7. ANALYS

Vi skall i detta kapitel analysera våra hypoteser. Vi skall utifrån kapitel sex redovisning av resultat och data bevisa eller motbevisa våra hypoteser. Vi kommer också att ge argument, varför eller varför inte vi ger stöd för våra hypoteser. Detta kommer vi att göra genom att vi med inhämtad data från enkätundersökningen falsifiera alternativt icke-falsifiera dessa.

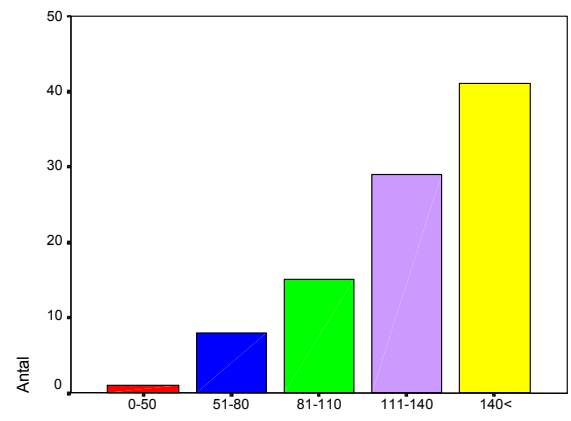
7.1 Analys

Nedan följer en presentation av våra hypoteser i kronologisk ordning såsom de finns presenterade i teoriavsnittet. För att få hjälp med hur siffrorna skall tolkas har vi använt oss av två statistiska böcker. Dessa är ”Statistisk slutledning” av Svante Körner (1985) och den andra boken är ”Statistisk verktyglåda – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder” av Göran Djurfeldt, Rolf Larsson och Ola Stjärnhagen (2003). Analysen bygger på de vi kommit fram till tidigare i arbetet.

Hypotes: En auktoriserad revisor som är medlem i FAR vidareutbildar sig kontinuerligt.



Utbildningstimmar på ett år



Utbildningstimmar på tre år

I denna hypotes vill vi analysera om auktoriserade revisorer vidareutbildar sig kontinuerligt. FAR ställer inget krav på att det skall ske kontinuerligt, men för att gapet i GAP-teorin skall hållas nere måste vidareutbildning ske med kontinuitet. I diagrammen ovan kan vi se att många av respondenterna vidareutbildar sig kontinuerligt och de vidareutbildar sig dessutom mer än vad FAR rekommenderar. Det gör att revisorns kompetens kan hållas på en hög nivå. Gapet i GAP-teorin hinner aldrig bli särskilt stort innan revisorn tillgodosör sig med de kunskaper som de är i behov av för att inte tappa i kompetensnivå. Den data vi observerat stödjer vår hypotes att en auktoriserad revisor som är medlem i FAR vidareutbildar sig kontinuerligt.

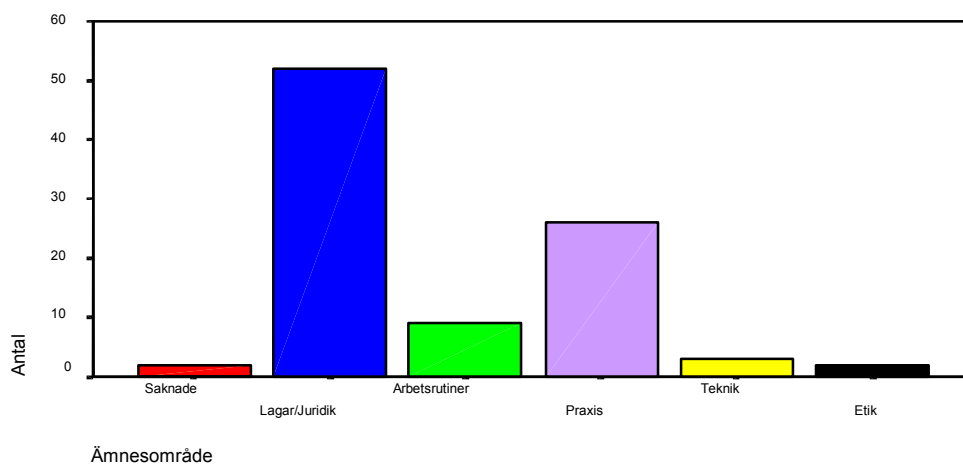
Hypotes: *En stor revisionsbyrå har mer intern vidareutbildning än en liten.*

Analysen av data har skett på 95 procentnivån. Då vi inte behöver täcka in alla extremfall i testet så har vi inte valt att testa på en ännu högre nivå. På denna nivå accepterar vi inte vår nollhypotes och därmed kan vi på 95 procentnivån fastställa att ett oberoende inte finns mellan storleken på revisionsbyrå och om auktoriserade revisorer väljer att vidareutbilda sig internt eller externt.

Vi ser att auktoriserade revisorer i mindre byråer vidareutbildar sig enbart externt så väl som att revisorer i stora byråer utbildar sig huvudsakligen internt.

Nollhypotesen på 95 procentnivån visar att det inte finns ett oberoende mellan att auktoriserade revisorer på små byråer respektive stora byråer om de vidareutbildar sig externt eller internt. Vi testar då vår nollhypotes, vilket tyder på det alltså inte är oberoende. Detta samband framhävs i analys av tabell 6.3.1.b. Det finns således ett samband mellan hur stor byrå auktoriserade revisorer arbetar på och hos vem de går sin vidareutbildning.

Hypotes: *Auktoriserade revisorers orsaker till vidareutbildning är densamma inom alla områdena.*



Meningen med denna hypotes var att se vilka orsaker som finns till att auktoriserade revisorer vidareutbildar sig. Tyvärr insåg vi i efterhand att vi inte mätte det vi trodde. Vi har inte fått fram orsakerna till att man vidareutbildar sig utan vi har endast fått fram vilka områden man har vidareutbildat sig inom. Detta misstag gör att vi istället redovisar de områden som de vidareutbildar sig inom och låter det stå för sig själv.

Vi kan här ovan se hur indelningen har utfallit. Här kan vi utläsa att de vidareutbildar sig främst vad gäller lagar/juridik och inom praxis. Vi konstaterar att de inte vidareutbildar sig inom arbetsrutiner, teknik och etik i särskilt hög grad.

Vår hypotes kan ej testas då våra empiriska observationer ej är fullständiga.

Hypotes: *Auktoriserade revisorer på stora byråer vidareutbildar sig mer än*

revisorer på små byråer

Analysen av data har genomförts på 99 procentnivån därför att datamaterialet har hög sensitivitet. Chitvå-värdet ger stöd för nollhypotesen. Av detta följer att ett oberoende mellan hur stor byrå auktoriserade revisorer arbetar på och hur många timmar de har vidareutbildat sig det senaste året. Studeras det i längre perspektiv - tre år - har vi valt att analysera data på 99 procentnivån, för att täcka in extrema fall. Då accepteras nollhypotesen och ett oberoende mellan hur stor byrå auktoriserade revisorer arbetar på och hur många timmars vidareutbildning de har haft de tre senaste åren kan observeras.

Studien som är genomförd på 99 procentnivån ger stöd för nollhypotesen. Analys av datamaterialet kan endast visa tendenser, nämligen att en knapp majoritet av de auktoriserade revisorerna på stora byråerna har vidareutbildat sig mer än 45 timmar det senaste året och mer än 140 timmar de senaste tre åren. Likvärdiga tendenser kan inte observeras i de små byråerna. Studien ger acceptans för nollhypotesen till nackdel för vår hypotes. Det finns inget observerat stöd för analysen mellan hur stor byrå auktoriserade revisorer arbetar på och hur många timmars vidareutbildning de har haft det senaste året och de senaste tre åren.

Hypotes: *En stor revisionsbyrå utbildar sig mer på IFRS än en liten.*

Analysen av data har genomförts på 80 procentnivån då vi i studien endast ska observera ett beteende. Hänsyn till extremvärde är inte nödvändigt och därför kan 80 procentnivån tillämpas. Chitvå-värdet ger inte stöd för nollhypotesen och analysen påvisar till 80 procentnivån att ett oberoende inte finns mellan storleken på byrån och antalet timmar auktoriserade revisorer har utbildat sig på IFRS de tre senaste åren.

I datamaterial kan vi se att majoriteten av auktoriserade revisorer på små och medelstora revisionsbyråer har färre än 21 timmars vidareutbildning de tre senaste åren. Observeras kan också att majoriteten av auktoriserade revisorer på stora byråer har mer än 21 timmars vidareutbildning i IFRS de tre senaste åren. Det observerade tendenserna påvisar att det råder ett samband mellan variablerna storlek på byrån och antalet utbildningstimmar inom IFRS. Detta ger stöd för vår hypotes.

Hypotes: *Önskemål om mer vidareutbildning i IFRS minskar ju fler timmars vidareutbildning revisorn har inom området.*

Analysen av datamaterialet har genomförts på 80 procentnivån då det är revisorers önskemål skall observeras. Det finns inget behov av att täcka in alla extremvärden och därför är 80 procentnivån lämplig. Chitvå-värdet som observeras gör att nollhypotesen accepteras. Det betyder att det finns ett oberoende mellan hur många timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer har på IFRS och om de har önskemål om att vidareutbilda sig mer inom området.

I materialet finns svaga tendenser på att auktoriserade revisorer som har många timmars vidareutbildning inom IFRS önskar fler timmar, medan de revisorer som inte har så många utbildningstimmar inom IFRS inte önskar fler. Då datamaterialet inte påvisar någon bestämt riktning stämmer det överens med nollhypotesen. Det finns

inget samband mellan hur många timmars utbildning auktoriserade revisorer har inom IFRS och önskemål om att utbilda sig mer inom det området.

Hypotes: *Har revisorn haft många vidareutbildningstimmar under de tre senaste åren har de även många timmars vidareutbildning i IFRS.*

Analysen av datamaterialet har genomförts på 80 procentnivån då det är beteendet bland de auktoriserade revisorerna som ska analyseras. På denna nivå accepteras inte nollhypotesen och därmed kan vi fastställa att det inte finns ett oberoende mellan hur många timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer har haft de tre senaste åren och hur många timmars utbildning de har haft i IFRS.

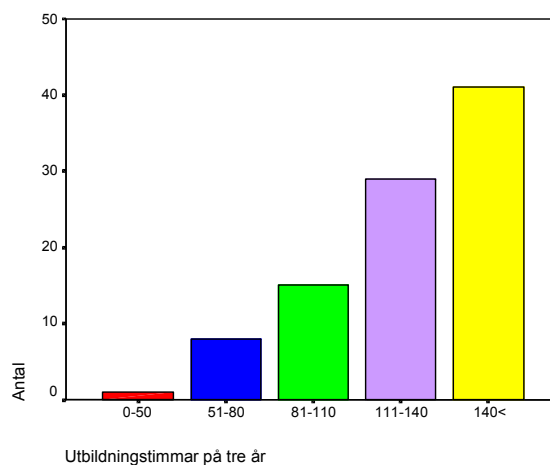
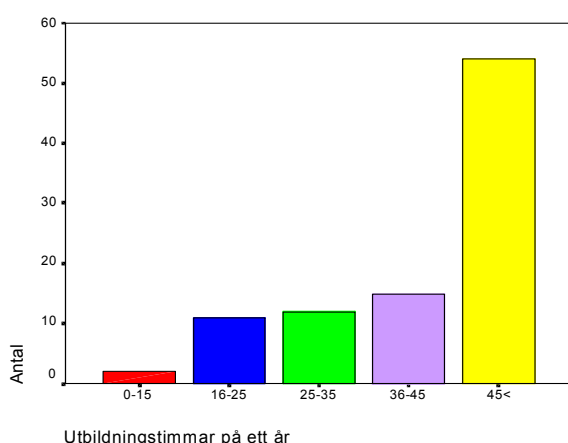
Vi kan i vårt material se att de auktoriserade revisorer som har många timmars vidareutbildning de tre senaste åren även har haft många timmars vidareutbildning i IFRS. Det tillsammans med att vi får signifikans i vårt Chitvå-värde gör att vi inte accepterar nollhypotesen och ickefalsifierar vår hypotes. Det finns ett samband mellan hur många timmars utbildning auktoriserade revisorer har haft det tre senaste åren och hur många timmars vidareutbildning de har inom IFRS.

Hypotes: *Vidareutbildningen avtar med tiden som en revisor varit auktoriserad.*

Analysen av datamaterialet har genomförts på 99 procentnivån. Vi vill på grund av datamaterialets sensitivitet analysera det på en hög nivå. Eventuella extremvärden måste få påverka analysen. På denna nivå accepterar vi nollhypotesen för både vidareutbildning på ett år och på tre år. Därmed kan vi fastställa att det finns ett oberoende mellan hur många timmars vidareutbildning auktoriserade revisorer har haft det senaste året och de tre senaste åren och hur många års erfarenhet de har.

Vi kan i tabell 6.3.7.b och tabell 6.3.8.b inte se några tendenser som kan påvisa ett samband mellan hur många timmar vidareutbildning en auktoriserad revisor har haft och hur många år som revisorn varit auktoriserad. Då det inte kan observeras några skillnader materialet och nollhypotesen accepteras finns det inte något samband mellan hur många timmar auktoriserade revisorer har vidareutbildat sig på ett och på tre år och hur många år det varit auktoriserade.

Hypotes: *En auktoriserad revisor vidareutbildar sig trots att det inte finns lagstadgade krav.*



För att stärka denna hypotes har vi tittat rakt på de svar som vi fått in. Dessa säger att en övervägande majoritet har utbildat sig både under det senaste året och under de tre senaste åren. Med detta som bakgrund vill vi tillstyrka denna hypotes.

Vi drar helt enkelt slutsatsen här att trots att det inte finns lagar som styr hur många timmars vidareutbildning en auktoriserad revisor skall ha genomfört har den ändå. Gränsvärdet på 90 timmar som FAR anser att man bör ha klarat de flesta revisorer.

7.2 Population och stickprov

Vårt mål har i uppsatsen varit att utvärdera om auktoriserade revisorer vidareutbildar sig. Vi valde att bara undersöka auktoriserade revisorer då dessa inte kräver någon vidareutbildning för att kunna nå högre upp i revisorshierarkin, det är ju redan i toppen. En revisorsassistent eller godkänd revisor behöver t.ex. vidareutbildning för att kunna uppnå auktorisation och därför så är dessa inte intressanta för vår undersökning. Det finns också t.ex. färdiga utbildningsplaner (IREV) för vad som revisor behöver för att nå målet med auktorisation. Någon utbildningsplan för auktoriserade revisorer finns inte och det är därför vi valt att utvärdera om det sker vidareutbildning i den grad som föreskrivs.

Först och främst tog vi reda på hur många auktoriserade revisorer FAR har registrerade hos sig. Det visade sig att man har 2400 medlemmar varav 2000 är auktoriserade revisorer.

När vi skulle bestämma hur många revisorer vi skulle ha med i undersökning kom vi ganska snabbt fram till att en total undersökning skulle bli alldeles för omfattande. Vi valde att utgå från tabellen 6.1 som finns i Saunders för att bestämma hur stor del av populationen vi behövde ha med i undersökningen. Där kan man finna att en population på 2000 behöver vid 5% felmarginal ett urval på minst 322. Vi ansåg därför att det skulle vara lämpligt att göra en undersökning där vi tar med en femtedel av FAR:s auktoriserade revisorer, ca 400.

När vi skulle välja vilken del av populationen vi skulle undersöka valde vi att använda systematisk urvalsmetod. Vi utgick helt enkelt från att vi tog vart sjätte namn på listan över FAR:s medlemmar. Vi tog dock hänsyn till att det fanns godkända revisorer i vår lista så vi hoppade helt enkelt över dom och tog nästa på listan. Den stora risken med denna urvalsmetoden är att man kan få ett missvisande urval från total population (Saunders s164). Den risken ansåg vi ganska liten eftersom vi utgick från en alfabetisk lista.

Vi valde genom vår metod att låta alla auktoriserade revisorer ha lika stor chans att vara med i enkätundersökningen, vilket betyder att vi inte aktivt valde en viss målgrupp eller att i förhand dela in revisorerna i olika grupper där de fick representera små, medelstora och stora revisorfirmor. Då antalet auktoriserade revisorer i stora företag är proportionellt fler än vad som finns i små och medelstora företag gäller det att man drar slutsatser med stor försiktighet.

8. SLUTSATS

I vårt sista kapitel redogör vi för de slutsatser som vi har kommit fram till i arbetet. Vi har även lämnat förslag på fortsatt forskning. Vi tar även upp lite självkritik i detta kapitel.

8.1 Slutsats och reflektion

Vi har i vår analys kommit fram till att auktoriserade revisorer vidareutbildar sig trots att det inte finns några lagstadgade krav på det. Det har vi styrkt genom att vi frågat hur många vidareutbildningstimmar som de har haft det senaste året och hur många vidareutbildningstimmar som de har haft de senaste tre åren. Med svaren på de frågorna kan vi även konstatera att vidareutbildningen sker kontinuerligt bland auktoriserade revisorer.

Slutsatsen vi kan dra av detta är att det än så länge inte finns ett behov av en lagstiftning om att auktoriserade revisorer måste vidareutbilda sig på grund av att vi har visat att vidareutbildning redan sker på deras eget initiativ. Däremot anser vi att det borde finnas en central registrering av alla vidareutbildningar som sker av de auktoriserade revisorerna. Det skulle underlätta för Revisorsnämnden att granska då det finns möjligheter för dem att göra extra granskningar av de som genomgått minst antal timmars vidareutbildning. Det borde nämligen vara bland de auktoriserade revisorerna det föreligger störst risker för brister i arbetet. Vi anser även att det borde finnas en viss kravnivå på vidareutbildningen.

Vi kan även konstatera att en stor andel vidareutbildar sig gott och väl tidsmässigt för att uppfylla FAR:s krav på 90 timmars vidareutbildning. Vilken kvalitet det är på genomgången vidareutbildning har vi inte haft möjlighet att fastställa vilket vi ser som ett aktuellt område att forska vidare inom.

Med vårt resultat kan vi bevisa att små byråer vidareutbildar sig procentuellt mer externt än stora byråer. De stora byråerna väljer att vidareutbilda sig huvudsakligen internt. Vi tror att orsaken till att de stora byråerna vidareutbildar sig mer internt är för att det ger kostnadsfördelar jämfört med att genomföra vidareutbildningen externt. Tack vare att de stora byråerna själva håller i intern vidareutbildning kan de bättre anpassa utbildning efter sina behov. Vi tror att de små byråerna har för få anställda som är i behov av samma vidareutbildning för att det skall vara ekonomiskt lönsamt att genomföra vidareutbildningen internt.

I vårt material kan vi inte fastställa att en auktoriserad revisor på en stor byrå har vidareutbildat sig mer det senaste året än en auktoriserad revisor på en liten byrå. Tittar vi över en treårsperiod så går det inte heller här att urskilja någon skillnad på antalet vidareutbildningstimmar mellan auktoriserade revisorer på stora byråer och små byråer, då det i datamaterialet framgår att de flesta ligger på den högsta av våra mätnivåer både på ett års och tre års utbildningstid. Det kan medföra att det kan vara en stor spridning mellan de revisorerna som ligger på de nivåerna. Denna spridning är troligtvis stor. Anledningen till att vi tror det är för att en av de auktoriserade revisorerna som svarat på vår enkät har haft mer än 600 timmars vidareutbildning i

IFRS de senaste tre åren. Skulle hänsyn tagas till extremvärdena fullt ut kanske vissa skillnader kunnat fastställas.

Slutsatsen vi drar av vidareutbildningen är att den genomförs men i varierande omfattning. Vi kan inte se någon skillnad på antalet vidareutbildningstimmar mellan de stora och små byråer.

Vi kan även konstatera att antalet vidareutbildningstimmar inte avtar med åren som de varit auktoriserade revisorer. Vi kan konstatera att auktoriserade revisorer lever upp till sina åsikter då nästan alla respondenter ansåg att vidareutbildning var viktig eller mycket viktig. Vi har inte svårt att förstå detta samband då en ny lag borde medför likvärdigt utbildningsbehov för alla oavsett hur länge de varit auktoriserade.

Det vi kan konstatera är att de stora byråer inte vidareutbildar sig mer i IFRS än vad de små byråerna gör. Detta ser vi inte som så logiskt då IFRS huvudsakligen i Sverige berör de stora börsnoterade aktiebolagen. När det är huvudsakligen de stora revisionsbyråerna som bedriver revision av dessa företag så ser vi att det är hos dem som kunskapen behövs införskaffas. Det kan betyda att små byråer har så många kunder som redovisar enligt IFRS att även de byråerna måste vara insatta i systemet.

Vi kan inte se att önskemål om att få fler vidareutbildningstimmar inom IFRS avtar med antalet vidareutbildningstimmar de har genomfört om IFRS. Det finns ett samband mellan antalet utbildningstimmar i IFRS och antalet vidareutbildningstimmar de haft under de tre senaste åren vilket vi tycker borde stämma överens.

8.2 Reflektioner och självkritik

Vad har vi då gjort mindre bra under arbetets gång? Det först som vi har kom på är att vi borde haft fler öppna frågor på enkäten och att vi borde ha klassificerat in de i grupperna i efterhand. På grund av att vi gjorde det i förhand gick vi miste om viss information som gjorde att vi inte kunde gå lika djupt i analysen.

Ett annat fel som gjordes med enkäten var att vi inte mätt alla saker som vi skulle ha mätt med den. På grund av detta fel kunde vi aldrig testa vår tredje hypotes som vi hade tänkt oss. Det svar vi fick på enkäten kunde vi endast fastställa vilket område de hade vidareutbildat sig inom. Det gick inte att fastställa vad orsaken till vidareutbildningen var utan endast att de hade genomfört den. Man skulle kunna se ett samband att behovet borde vara lika med de vidareutbildningar som de gått, men vi har valt att inte spekulera i detta samband då vi skulle vilja ha klarare bevis.

Vi hade även kunnat ta med en fråga som hade kunnat ge oss bättre möjligheter för att kontrollera om de finns kontinuitet i vidareutbildningen. Då det kan vara svårt att med endast vidareutbildningstimmar från ett respektive tre år tillbaka i tiden dra helt korrekta slutsatser. Vi borde haft ett längre perspektiv för att kunna studera denna fråga med en rättvisande bild. Därför kan det var lämpligt att göra en djupare forskning där det endast studeras kontinuiteten i vidareutbildningen hos auktoriserade revisorer.

Ytterligare en sak angående enkäten som går att kritisera är att den borde kommit ut en vecka tidigare för att vi skulle kunnat få en högre svars frekvens då vi upptäckte att vi fick en del autosvar att dem var lediga.

8.3 Förslag till fortsatt forskning

Hur har FAR kommit fram till 90 timmars vidareutbildning? Vi blev inte helt på det klara med varför man har satt just 90 timmar som önskemål på en treårsperiod. Vi föreslår att man undersöker djupare om vilket behov som är det optimala. Vi föreslår en jämförelse mellan FAR och SRS. Anledningen till det är att SRS har krav på att medlemmarna skall ha 120 timmars vidareutbildning på en treårsperiod.

Vi föreslår också en undersökning där man ser på vilken kontinuitet det finns i vidareutbildningen. Vid hur många tillfällen vidareutbildar sig revisorn? Går revisoren en lång och omfattande kurs eller fördelar han sin vidareutbildning jämt över året?

Vi föreslår också att man kan göra en djupstudie i kvaliteten på den interna vidareutbildningen. Då vi inte har säkerställt kvaliteten på den kan man undersöka de vidareutbildningar som de stora revisionsbyråerna erbjuder och vad de innehåller. Man kan då förslagsvis gå in på en stor revisionsbyrås hemsida och se på de kurser de erbjuder och säkerställa den.

Vill man se perspektivet utanför enbart de auktoriserade revisorena kan man göra en jämförelse i vidareutbildning mellan revisorer och andra yrkesgrupper. Hur skiljer den sig åt och finns det anledning till att den skall skilja sig åt? Behöver en auktoriserad revisor lika mycket vidareutbildning som en polis, lärare eller en advokat?

REFERENSLISTA

- Almgren, J. (2003) ”Färre revisorer fälls efter Enronskandalen” 2003-09-23 Svenska Dagbladet näringsliv
- Andersen, I. (1998) ”Den uppenbara verkligheten” Lund, Studentlitteratur ISBN 91-44-00627-6
- Andersson, H. (2004) Intervju 2004-12-06
- Andersson, P-O. (2004) ”Revisorernas ställning måste bli starkare” 2004-01-07 www.di.se accessdatum 2004-11-19
- Andersson-Skog, L., Ottosson, J (1994) ”Institutionell teori och den svenska kommunikationspolitikens utformning: betydelsen av ett historiskt perspektiv” Uppsala: Department of Economics. ISSN 1104-6988 ISBN: 99-1912648-9
- Djurfeldt, G., Larsson, R., Stjärnhagen, O. (2003) ”Statistisk verktygslåda – sahmällhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder”. Studentlitteratur, Lund ISBN: 91-44-04147-0 2003
- ”Dyr övergång till nya redovisningsregler” Dagens Industri 2004-11-23
- FAR:s revisionsbok (2004) Stockholm: FAR förlag AB
- Flening, B (2004) ”Nya Krav på revisorers kunskap om miljö och sociala förhållande”, *Balans*. Nr 10/04 s.19-20.
- Gustafson, E., Köhler, D., & Olsson, K. (2004) *Vad styr valet av revisionsbyrå?*
- Hartelius, K., Wemner, C (2004) ”Motivation till kompetensutveckling”
- IREV:s hemsida www.irev.se 2004-11-30 2004-12-01 2004-12-04 2004-12-12 2004-12-26 2004-12-30
- ”Kompetenssparandet dröjer” Nytt från Revisorn 2003-06-27
- KPMG:s hemsida www.kpmg.se 2004-12-20 2005-01-08
- Kuylentierna, A (2000) ”Kompetenskonton Vidareutbildning en fråga om pengar” 2000-06-14 Svenska Dagbladet [www.mediarkivet.se] accessdatum 2004-11-14
- Körner, S (1985) ”Statistisk slutledning” Studentlitteratur, Lund ISBN 91-44-23531-3
- Lundequist, P (xxxx) ”Innovationssystem, institutionell teori och ekonomisk geografi” Kulturgeografiska institutionen, Uppsala universitet. (Elektroniskt tillgänglig 2004-12-20 <http://www.geo.ruc.dk/nst/lundequist27.html>)

Revisorslagen (2001:883)

Revisorsnämndens hemsida www.revisorsnamnden.se 2004-11-30 2004-12-01 2004-12-15 2005-01-07

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2003). "*Research methods for business students*" Essex: Pearson Education Ltd.

SRS hemsida www.revisorsamfundet.se 2004-12-06 2004-12-07

Ståhlberg, C., (2004) "*Svensk redovisningsnormering och tillsyn före och efter 2005 – En studie om den pågående förändringsprocessen av redovisningens normering och tillsyn i Sverige*" Göteborgs Universitet

Svensk Författningssamling (2004) Gregow, T "*Sveriges Rikes Lag 2004*"

"*Tillsynen över revisorer utvecklas*" Nytt från Revisorn 1997-03-01

Thulin, C (2004) "*Revisorerna slår mynt av egna misstag*" 2004-02-24
[<http://www.di.se/avdelningar/artikelutskrift.aspx?articleid=2004\02\25100010&type>]
accessdatum 2004-11-19

Bilaga 1

Frågor att ställa till Utbildningsansvarig på FAR

Är FAR med och fattar beslut om att man måste vidareutbildas sig?

Hur har man kommit fram till att man bör ha 90 timmars vidareutbildning?

Vem har fattat det beslutet och på vilka grunder? -

Hur vet FAR att just det är detta tal som ligger till grund för att kunskapsgapet hålls nere? -

När skall vidareutbildningen ske, när på året?

Skall den vara jämt fördelad under året

Har FAR något ansvar att vidareutbildning genomförs?

Hur går vidareutbildningen till?

Har FAR krav på att en viss del av utbildning måste ske extern eller kan allt vara intern utbildning?

Vem bestämmer innehållet i utbildningen?.

Har FAR krav på att det ska finnas variation i utbildningen eller kan man inrikta sig på att specialisera sig? -

Vem vidareutbildar mer än IREV, FAR och företagen internt? Har FAR rekommendationer på någon annan utbildare? -

Vem bär ansvaret att vidareutbildning som planerats och genomförts dokumenteras? Vem dokumenterar resultatet av utbildningen?

Hur dokumenteras det?.

Registrerar ni något deltagande i vidareutbildningen?.

Hur går eventuell registrering till av vidareutbildningen? -

Vilken behörighet på föreläsaren KRÄVS för att det skall få klassas som utbildning?

Kan vem som helst vara föreläsare på ett seminarium och det räknas som vidareutbildning? Vilka personer föreläser på utbildningen? Advokater? Skattespecialister.

Bedriver FAR någon kontroll att revisorer verkligen vidareutbildas sig?

Hur kontrolleras det?.

Hur ofta genomförs dessa kontroller? -

Finns det några sanktioner som FAR vidtar då vidareutbildningen är bristfällig eller att den inte existerar alls? -

IFRS har medfört en stor förändring av hur saker skall värderas mm.

Hur många utbildningstimmar har FAR uppskattat att IFRS kommer att kräva?.

Hur många timmars vidareutbildning skall du ha på IFRS?
Hur skall timmarna vara fördelade?

Bilaga 2

Den auktoriserade revisorns vidareutbildningsbehov

VÄLKOMMEN!

Vilken vidareutbildning har en auktoriserad revisor? I vår kandidatuppsats undersöker vi hur auktoriserade revisorer vidareutbildar sig. Vi är tre ekonomistuderanter från Högskolan Kristianstad som skulle vara mycket tacksamma om Du vill hjälpa oss genom att besvara vår enkät.

Svaren kommer att behandlas konfidentiellt och resultatet av undersökningen kommer att visas i tabeller och diagram samt i slutsatser. Är du intresserad av resultatet skickar vi gärna via e-mail ett exemplar av vår uppsats i pdf-format när den är godkänd.

[Till enkäten >>](#)

Har Du synpunkter eller frågor är Du välkommen att ta kontakt med oss via e-mail eller telefon.

Tusen tack för Din medverkan!

Anders, Mattias och Marcus
Högskolan Kristianstad

E-mail: kandidatuppsats2005@yahoo.se

Anders Holmner	070-307 62 97
Mattias Samuelsson	070-576 43 61
Marcus Svensson	070-215 03 52

Handledare:
Univ. adjunkt Christer Nilsson
Tele: 044-20 31 13
E-mail: christer.nilsson@e.hkr.se

Bilaga 3

Den auktoriserade revisorns vidareutbildningsbehov

Ditt kontrollnummer

 Kontrollnummer

1. Kön?

 Kvinna Man

2. Ålder?

 21 - 31 31 - 40 41 - 50 50 <

3. Hur många anställda finns det på ditt företag totalt i hela Sverige?

 1 - 10 11 - 500 500 <

4. Hur många års erfarenhet har du som auktoriserad revisor?

 0-3 4 - 10 11 - 15 15 <

5. Hur många vidareutbildningstimmar har du haft under 2004?

 0 - 15 16 - 25 26 - 35 36 - 45 45 <6. Hur många vidareutbildningstimmar har du haft under de tre senaste åren? 0 - 50 51 - 80 81 - 110 111 - 140 140 <

7. Tänk tillbaka på de senaste tre årens vidareutbildningar du genomgått. Hur många timmar har uppskattningsvis handlat om IFRS?

 timmar

8. Skulle du vilja haft fler vidareutbildningstimmar i IFRS?

 JA NEJ VET EJ

9. Vad handlade den senaste vidareutbildningen som du var på om?

10. Hos vem har du gått din senaste vidareutbildning?

 IREV Internt Annan:

11. Hur ser du på vidareutbildning?

1 2 3 4 5
Inte alls viktig Mycket viktig

Önskar du ha en kopia av uppsatsen skickad i PDF-format till din e-postadress?

Ja tack! Skicka till:

När du är klar titta gärna igenom dina svar och bekräfta sedan genom att välja "skicka".

Bilaga 4**Utbildningsplan inför revisorsexamen:**

År 0-1

Tim. Kurs

40 Revision 1

36 Bokslutsdeklaration

24 Deklarationskurs

16 Moms 1

År 1-2

Tim Kurs

40 Revision 2

24 Bokslutsredovisning-fördjupning

24 Skattekurs 2

16 Ekonomi och verksamhetsstyrning – mindre eller större företag

År 2-4

Tim. Kurs

40 Revision 3

24 Koncernredovisning

16 Värdering av varulager och pågående arbeten

16 God redovisningssed i Sverige

24 Skattekurs 3

16 Analys, värdering och överlåtelse av företag

30 Förberedelsekurs inför examen

Bilaga 5

Utbildningsplan inför Högre Revisorsexamen

År 4-6

Tim. Kurs

8	Förvaltningsrevision
16	Rapportering och revisionsberättelse
8	Obestånd och Kapitalskydd
8	IT-risker i en revision
24	Moms 2
16	Värdering och redovisning av finansiella instrument
16	Koncernredovisning – praktisk fördjupning
16	Aktuella redovisningsfrågor för noterade och stora företag
30	Förberedelsekurs inför examen