



Institutionen för ekonomi  
HT 2003

Kandidatuppsats

# VARIATIONER I REVISIONSPROCESSEN

- Påverkar externrevisorns individuella förutsättningar revisionen?



Författare:  
Gudmundsson Anneli  
Lif Hanna  
Regebro Anna

Handledare: Collin Sven-Olof Yrjö

## Förord

Denna uppsats är en kandidatuppsats skriven vid Högskolan i Kristianstad under hösten 2003. Arbetet med uppsatsen har varit mycket intensivt, intressant och lärorikt och vi vill med dessa rader uttrycka vår tacksamhet till de personer som på olika sätt bidragit till uppsatsen.

Ett stort TACK vill vi rikta till Er revisorer i Helsingborg och dess närområde för att Ni tog Er tid att besvara våra enkäter. Utan Er hjälp och välvilja hade inte vår uppsats kunnat genomföras och fått ett så intressant innehåll. Ett särskilt stort TACK vill vi också tillägna den revisor som ställde upp i vår pilotundersökning och gav oss många råd och tips.

Ett stort TACK vill vi också ge till vår handledare, Sven-Olof Collin som under arbetets gång varit tillgänglig för stöd och värdefulla kommentarer.

Vi vill också tacka de av våra nära och kära som har varit hjälpsamma i form av korrekturläsning av uppsatsen och de som har varit förstående och stöttande under denna intensiva period.

Kristianstad, januari år 2004

Anneli Gudmundsson

Hanna Lif

Anna Regebro

## ***Abstract***

The purpose of this paper has been to examine the question whether accountants differ in their auditing depending on their individual characteristics. We have summarized our own theory based on previous research and our own ideas. To conduct this purpose we used a deductive method. Our findings from the study show that we cannot exclude the possibility that accountants vary in their auditing depending on their individual characteristics. The answering frequency to our survey was only 47 %, and this may have affected the outcome of our research. However, the result may be proof of varying professionalism, which could have an effect on the credibility for accountants. If auditing diversify it could lead to divergent final reports.

## Sammanfattning

Titel:	VARIATIONER I REVISIONSPROCESSEN - Påverkar externrevisorns individuella förutsättningar revisionen?
Författare:	Gudmundsson, Anneli Lif, Hanna Regebro, Anna
Handledare:	Collin, Sven-Olof Yrjö
Problemformulering:	Varierar externrevisorns revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen beroende på individuella förutsättningar?
Syfte:	Uppsatsens syfte är att undersöka om det finns en variation i externrevisorns revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen och om denna kan bero på revisorns individuella förutsättningar.
Metod:	Uppsatsens metod innebär en förklarande undersökning som vi grundar på den positivistiska ansatsen, där vi utgår från den deduktiva metoden. Vi har utvecklat en egen teori och huvudhypotes som delvis bygger på tidigare forskning och delvis på egna reflektioner och idéer. Våra underhypoteser är inte uttömmande eftersom det kan finnas andra påverkande faktorer som medför variation i revision. Den empiriska metoden består av en surveyansats, ett icke- sannolikhetsurval och en enkätundersökning omfattande 156 respondenter, varav 74 st. svarande.
Slutsatser:	Vår huvudhypotes, att det finns variation i externrevisorns revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen som beror på revisorns individuella förutsättningar, kan inte förkastas enligt ett Kruskal- Wallis test och en logistisk regressionsanalys. Detta kan innebära en varierande professionalism inom revisorsyrket, d v s att en revisionsbedömning utfaller olika beroende på valet av revisor. Variationen beror främst på variablerna ålder och erfarenhet, men även revisorns kön, utbildning, revisorsnivå och delägarskap har, i denna undersökning, visat sig påverka revisorns bedömning. En stor kull 40-talister kommer snart att pensioneras och vårt resultat uppmärksammar oss på att denna generationsskiftning skulle kunna medföra en ökad bedömningsvariation. En svag bortfallsanalys kan dock påverka resultatet såtillvida att det inte är vetenskapligt statistiskt säkerställt.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1. Introduktion i ämnet .....	1
1.2. Problematisering .....	2
1.3. Syfte .....	4
1.4. Disposition .....	4
1.5. Kapitelsammanfattning .....	5
<b>2. Uppsatsens metod.....</b>	<b>6</b>
2.1. Ansats och metod.....	6
2.2. Teori.....	7
2.3. Kapitelsammanfattning.....	8
<b>3. Revisionsprocessen.....</b>	<b>9</b>
3.1. Revisionsprocessens olika delar .....	9
3.1.1. <i>Planering</i> .....	9
3.1.1.1. Väsentlighet och risk .....	10
3.1.2. <i>Granskningsplan</i> .....	11
3.1.3. <i>Granskning</i> .....	11
3.1.3.1. Granskning av intern kontroll.....	12
3.1.3.2. Substansgranskning .....	12
3.1.3.3. Annan granskning m m .....	13
3.1.4. <i>Rapportering</i> .....	14
3.2. Kapitelsammanfattning.....	15
<b>4. Teori.....</b>	<b>16</b>
4.1. Teori om variation i revision .....	16
4.1.1. <i>Kön</i> .....	17
4.1.2. <i>Ålder</i> .....	18
4.1.3. <i>Utbildning</i> .....	19
4.1.4. <i>Erfarenhet</i> .....	20
4.1.5. <i>Revisorsnivå</i> .....	21
4.1.6. <i>Delägarskap</i> .....	22
4.2. Kapitelsammanfattning.....	24
<b>5. Empirisk metod .....</b>	<b>25</b>
5.1. Metod .....	25
5.2. Urval och avgränsningar.....	26
5.3. Enkäten .....	27
5.3.1. <i>Enkätens metod</i> .....	27
5.3.1.1. Kontrollvariabler .....	29
5.3.2. <i>Konstruktion av scenario</i> .....	29
5.3.2.1. Scenario 1 .....	32
5.3.2.2. Scenario 2 .....	33
5.3.2.3. Scenario 3 .....	35
5.3.2.4. Scenario 4 .....	37
5.4. Pilotstudie .....	38
5.5. Genomförande av studien.....	39
5.6. Datainsamling.....	41

5.7. Kapitelsammanfattning.....	42
<b>6. Analys.....</b>	<b>44</b>
6.1. Bortfallsanalys .....	44
6.2. Analys av hypoteser.....	46
6.2.1. <i>Kruskal-Wallis testet</i> .....	47
6.2.1.1. Analys av underhypotes 1 .....	47
6.2.1.2. Analys av underhypotes 2 .....	48
6.2.1.3. Analys av underhypotes 3 .....	48
6.2.1.4. Analys av underhypotes 4 .....	48
6.2.1.5. Analys av underhypotes 5 .....	49
6.2.1.6. Analys av underhypotes 6 .....	49
6.2.1.7. Analys av kontrollvariabler .....	50
6.2.1.8. Analys av huvudhypotes.....	50
6.2.2. <i>Logistisk regressionsanalys</i> .....	51
6.2.2.1. Analys av underhypotes 1 .....	52
6.2.2.2. Analys av underhypotes 2 .....	53
6.2.2.3. Analys av underhypotes 3 .....	53
6.2.2.4. Analys av underhypotes 4 .....	54
6.2.2.5. Analys av underhypotes 5 .....	54
6.2.2.6. Analys av underhypotes 6 .....	54
6.2.2.7. Analys av kontrollvariabler .....	54
6.2.2.8. Analys av huvudhypotes.....	55
6.3. Kapitelsammanfattning.....	55
<b>7. Reflektioner av analysen .....</b>	<b>57</b>
7.1. <i>Underhypotes 1: Variation i revisionsprocessen beror på externrevisorns kön</i> 57	
7.2. Underhypotes 2: Variation i revisionsprocessen beror på externrevisorns ålder .....	57
7.3. Underhypotes 3: Variation i revisionsprocessen beror på externrevisorns utbildning.....	58
7.4. Underhypotes 4: Variation i revisionsprocessen beror på externrevisorns erfarenhet .....	59
7.5. Underhypotes 5: Variation i revisionsprocessen beror på externrevisorns revisornivå.....	60
7.6. Underhypotes 6: Variation i revisionsprocessen beror på externrevisorns delägarskap .....	60
7.7. Kontrollvariabler .....	61
7.8. Huvudhypotes: Variation i revisionsprocessen beror på externrevisorns individuella förutsättningar.....	62
7.9. Felkällor .....	62
7.9.1. <i>Kommentarer från respondenterna</i> .....	63
7.10. Kapitelsammanfattning.....	65
<b>8. Resultatutvärdering .....</b>	<b>66</b>
8.1. Slutsats .....	66
8.2. Förslag till fortsatt forskning .....	68
8.2.1. <i>Förslag 1</i> .....	69

8.2.2. Förslag 2 .....	69
8.3. Kapitelsammanfattning.....	69

**Källförteckning**

**70**

**Bilagor;**

1. Enkät
2. Telefonguide
3. Introduktionsbrev
4. Kruskal-Wallis test
5. Logistisk regressionsanalys
6. Korrelationstabell
7. Rådata
8. Logistisk regressionsanalys
9. Tabell över 4 olika testresultat

---

# 1. Inledning

---

*Externrevisorns revision har många intressenter och det är därför viktigt att belysa revisionen på olika sätt. I följande kapitel beskrivs varför. Kapitlet presenterar också uppsatsens problem som är frågan om det finns en bedömningsvariation som beror på revisorns individuella förutsättningar. Därefter beskrivs uppsatsens kapitelindelning kortfattat och avslutningsvis ges en kapitelsammanfattning.*

---

## 1.1. Introduktion i ämnet

Revisorerna har en central roll för att säkerställa efterlevnaden av redovisningsnormer. I stort sett alla människor påverkas, mer eller mindre, av resultatet av deras arbete. Det kan röra sig om allt från den enskilde skattebetalaren som i slutändan vill ta del av den skatt ett företag är skyldig att betala till företagsledningen som använder revisorns information som underlag för viktiga beslut. Detta gör det angeläget att diskutera revisorns roll och vilka förutsättningar dessa har att verka på ett professionellt sätt.

FARs revisionsbok (2002) beskriver att revision innebär att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning. Vidare behövs revision eftersom den ger trovärdighet åt företagets finansiella information, alltså revisionen är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle.

Revisionens slutresultat bör bli detsamma oavsett vem som reviderar företaget. Särskilt betydelsefullt är att den slutliga rapporten i revisionsarbetet, d v s revisionsberättelsen, får lika utfall oavsett vem som reviderar eftersom denna är den enda rapporten som kommer till allmänhetens kännedom. Jämförbarhet eftersträvas bl a för att möjliggöra effektiv kapitalallokering och för att värna om en svagare intressent, t ex en liten aktieägare. FARs revisionsbok (2002) påpekar att om det inte fanns revisorer skulle de olika intressenterna vara tvungna att anlita egna kontrollanter för att få reda på om de vågar lita på företaget. Jämförbarhet möjliggörs genom en enhetlig redovisning och en profession som agerar byråkratiskt och professionellt, d v s regel- och normföljande.

Vi anser att det är betydelsefullt att externrevisorer så lite som möjligt påverkas av individuella och externa faktorer så att revisorerna sinsemellan gör samma bedömningar i sitt revisionsarbete. Med en individuell faktor menar vi t ex externrevisorns kunskaper och erfarenheter som skulle kunna påverka revisionen genom att ett tränat öga kan ha en bättre förmåga att uppfatta riskområden. På samma sätt menar vi att en extern faktor t ex en muta skulle kunna påverka externrevisorn genom att en revisor med avsaknad av integritet och yrkesheder skulle kunna ge vika för denna. Revisorns förmåga att agera professionellt, d v s att avge en bedömning som sannolikt skulle bli lika oavsett vilken revisor som



avger den, skulle kunna bero på faktorer hänförliga till revisorn själv, såsom kunskap, erfarenhet och till relationer som revisorn har.

Frågan om externrevisorns bedömning skulle kunna påverkas av individuella förutsättningar är något som vi funnit föga uppmärksammas inom forskningen. Den av oss kända forskning inom området finns refererat till i denna uppsats (Aronsson, Kilbom, Hallsten, Torgén och Westerholm, 1996, Chung, 2001, Jefferson, 1996, Iskandar, Iselin, 1999, O'Donnell, 2002). Vi anser att det finns en kunskapslucka inom detta område eftersom vi misstänker att en revisor påverkas av sina individuella förutsättningar i sin revisionsbedömning, t ex att en erfaren revisor i en viss situation kan bedöma annorlunda än den mindre erfarna. Därför har vi valt att undersöka detta i denna uppsats. Förhoppningen är dock att vi inte skall finna någon variation och därmed kunna mena att revisionskåren är en professionell grupp i detta hänseende.

## 1.2. Problematisering

Målet för externrevisorns arbete är att leverera olika former av rapporter (FARs revisionsbok 2002). Dessa rapporter äger betydelsefull information och kan vara av avgörande betydelse för viktiga beslut av såväl ägarna som övriga intressenter. Så har t ex ägarna i större företag inte full överblick över verksamheten och måste via revisionen kunna lita på att den information företagsledningen förser dem med är rättvisande. Banker och andra kreditgivare måste kunna bedöma om ett företag är kreditvärdigt, leverantörer måste kunna bedöma om de vågar ge kredit och de anställda är personligt beroende av företagets ställning. Därför är det viktigt att revisorn är så objektiv som möjligt och så lite som möjligt påverkas av individuella eller externa faktorer. Helst ska en revisionsbedömning utfalla lika oberoende av vilken revisor som gör bedömningen, d v s revisorn ska vara professionell. Människan påverkas och formas emellertid av sin omgivning och av sina individuella egenskaper.

Trots vikten av att en revision bör ges samma utfall oberoende valet av revisor skulle en variation i revisionsbedömningen i slutändan kunna påverka revisorns slutresultat, d v s de rapporter revisorn avger om ett företags redovisning och förvaltning.

Nedan åskådliggörs en tänkbar bild som visar faktorer som skulle kunna påverka externrevisorns bedömning av en revision. Så skulle t ex revisorn kunna påverkas av sina individuella förutsättningar, exempelvis erfarenhet genom att denna faktor skulle kunna ge revisorn en förmåga att mer effektivt upptäcka risker i revisionen. Revisionsbyråns storlek skulle kunna påverka revisorn genom att en stor byrå kan tänkas ha större möjligheter att, vid behov, knyta till sig experthjälp. Tidigare forskning har bl a visat att det förekommer skillnader i revisorns revisionsbedömning som beror på om han eller hon tillhör en stor eller liten revisionsbyrå: i Anderssons, Catos och Hanssons (2003) studie visas t ex att stora byråer antas ha större erfarenhet av att revidera stora bolag och ha mer resurser. Ortens storlek där revisionsbyrån har sitt säte har i en tidigare undersökning (Edwardsson och Engqvist, (2002)) visat sig ha betydelse genom att revisorn i en mindre ort ofta knyter ett starkare kontaktnät vilket, vid personliga kontakter som sträcker sig långt bakåt i tiden, kan leda till att revisorns benägenhet att avge en

oren revisionsberättelse minskar. Enligt Hatch (1997) skapas företagskulturen av företagets medlemmar och dessa medlemmar har redan påverkats av ett flertal kulturella institutioner, t ex familj, skola, religion, stat och identitet. Denna påverkan formar deras attityder och beteenden och de har med sig dessa när de går in i företaget. Applicerat på revisorsorganisationen torde denna företagskultur kunna inverka på revisorns bedömning. Jönsson (föreläsningssanteckningar, HT-2002, Högskolan i Kristianstad) menar att belöningsystemet har en inverkan på en anställds motivation att förkovra sig och göra ett bra arbete. Revisorn skulle därmed kunna påverkas i sin bedömning av denna faktor t ex genom att vara mindre engagerad om han/hon är missnöjd med sin ersättning från sin arbetsgivare. Andra exempel på tänkbara påverkansfaktorer är företagsstruktur, stress, revisorns hemförhållande eller helt enkelt en dålig dag på jobbet.

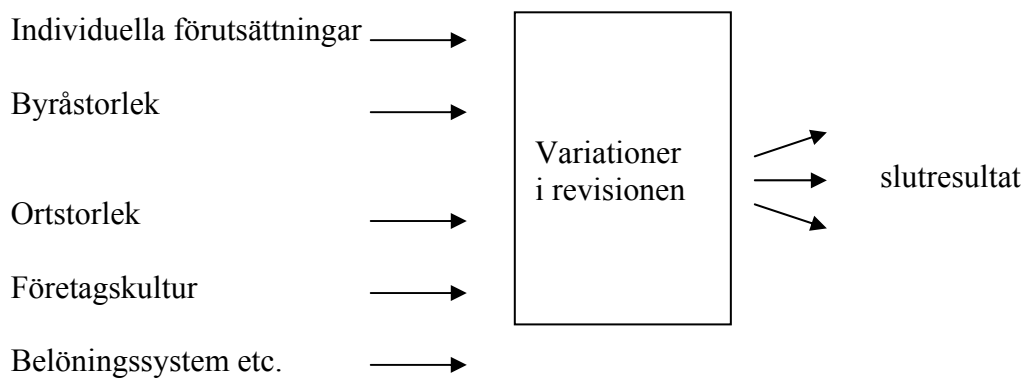


Bild 1.1. *Individuella och externa påverkansfaktorer.* Revisorn skulle, i sin revisionsbedömning, bli kunna påverkas av revisorns egna förutsättningar, revisionsbyråns storlek eller en dålig dag på jobbet.

Vi intresserar oss för frågan om det är tänkbart att vissa individuella förutsättningar kan påverka revisorns bedömning och väljer därför att undersöka endast denna del av modellen. Definitionen av externrevisorns individuella förutsättningar inrymmer de personliga villkor eller premisser som vi antar påverkar och formar revisorns sätt att bedöma en revisionssituation. Dessa villkor inbegriper såväl personliga förutsättningar såsom kön och ålder som förhållanden som revisorns utbildning, erfarenhet, revisorsnivå och huruvida revisorn är partner i en byrå eller ej.

Paralleller kan dras till andra studier som t ex Iskandars och Iselins (1999) korta sammanställning över forskningen kring bedömningsvariationer vad gäller väsentlighet, där man bli undersöker påverkan av revisorns individuella förutsättningar. Författarna redogör för olika undersökningar innehållande bli variablerna revisionserfarenhet, internutbildning, antal år i college, nuvarande anställning, ålder och kön. Ett av dessa resultat visar att endast ålder och revisionserfarenhet var signifikanta variabler som påverkar revisorns bedömning. En annan undersökning uppvisar att erfarenhet ger en bättre förståelse för bedömningsprocessen och att revisionserfarenhet gör att revisorn fokuserar på djupet och helheten, medan den oerfarne saknar denna förmåga och tittar mer ytligt.

Grunden för vår teori är att de individuella förutsättningarna är värdefulla att undersöka och vårt antagande är att dessa påverkar externrevisorns bedömning när

han eller hon utför en revision. En eventuell variation i revisionen skulle kunna vara allvarlig då revisionen ska vara en oberoende och objektiv granskning och kontroll av organisationens ekonomiska redovisning och övrig förvaltning. Vi antar att våra valda variabler är de som mest påverkar externrevisorn som individ, eftersom de lägger grunden för individens personlighet.

Resonemanget ovan leder fram till problemställningen:

***Varierar externrevisorns revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen beroende på individuella förutsättningar?***

### 1.3. Syfte

Uppsatsens syfte är att undersöka om det finns en variation i externrevisorns revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen och om denna kan bero på revisorns individuella förutsättningar.

### 1.4. Disposition

Nedan beskrivs kortfattat uppsatsens kapitelindelning. Varje kapitel i arbetet avslutas med en sammanfattning.

**Kapitel 1** introducerar läsaren i uppsatsens ämne och presenterar dess frågeställning och syfte.

**Kapitel 2** förklarar valet av ansats och metod samt förklarar den teori arbetet bygger på.

**Kapitel 3** ger läsaren en översikt över huvuddragen i revisionsprocessen. De tre faserna planering, granskning och rapportering beskrivs och förklaras.

**Kapitel 4** beskriver den, av författarna utvecklade, teori om huruvida externrevisorns individuella förutsättningar påverkar revisionsbedömningen eller ej.

**Kapitel 5** innehåller uppsatsens empiriska metod och beskriver således enkätundersökningens uppbyggnad och utförande, där tyngdpunkten ligger på enkätens utformning.

**Kapitel 6** beskriver vår analys och resultatet av Kruskal-Wallis testet och den logistiska regressionsanalysen. Kapitlet omfattar även en bortfallsanalys.

**Kapitel 7** redogör för våra reflektioner över det föregående kapitlets analys.

**Kapitel 8** avslutar uppsatsen med en slutsats och förslag till fortsatt forskning.

## 1.5. Kapitelsammanfattning

Kapitlet betonar att revisorerna har en central roll för att säkerställa efterlevnaden av redovisningsnormer. Målet för externrevisorns arbete är att leverera olika former av rapporter som kan vara av avgörande betydelse för viktiga beslut för såväl företagsledningen som övriga intressenter. Det är därför viktigt att revisorn inte påverkas av individuella och externa faktorer som skulle kunna leda till att en revision får olika utfall beroende på valet av revisor.

En bild demonstreras som visar exempel på påverkansfaktorer (individuella förutsättningar, byråstorlek, ortstorlek, företagskultur, belöningssystem) som skulle kunna inverka på revisorns bedömning av en revision och därmed kunna riskera att olika utfall av en revision uppkommer. Uppsatsens problem preciseras, vilket består av att undersöka en del av denna bild, nämligen om externrevisorns revisionsbedömning varierar beroende på individuella förutsättningar. Syftet är således att undersöka om det finns en variation i externrevisorns revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen och om denna kan bero på revisorns individuella förutsättningar.

---

---

## 2. Uppsatsens metod

---

*Kapitlet motiverar valet av den positivistiska ansatsen och den deduktiva metoden samt förklarar den, av författarna utvecklade, teori arbetet bygger på.*

---

### 2.1. Ansats och metod

Vi utgår från den deduktiva metoden i vårt arbete då vi startar i en teori för att testa våra hypoteser. Vår huvudhypotes säger att en externrevisor påverkas av olika individuella variabler, vilket gör att variation i revisionen utifrån revisionsprocessen uppkommer. Vi har sex underhypoteser som innebär att externrevisorns bedömning påverkas av de individuella förutsättningarna kön, ålder, utbildning, erfarenhet, revisorsnivå och huruvida han eller hon är delägare i firman eller ej. Denna förklarande undersökning grundar vi på den positivistiska traditionen. Hartman (2001) beskriver att den positivistiska traditionen är teorier som skall utgöras av satsar eller hypoteser som beskriver samband mellan olika observerbara eller mätbara företeelser i verkligheten. Vidare skriver Hartman att för att dessa hypoteser skall vara vetenskapliga krävs det att de rättfärdigas genom observation och mätning och det är här den deduktiva metoden kommer in. Rättfärdigandet sker genom att vi jämför hypoteserna med observationerna och om de blir lika kan vi inte förkasta våra hypoteser.

Ejvegård (1996) menar att man av psykologiska skäl ofta ställer upp en hypotes man själv tror på, vilket får till följd att hypoteser vanligen bekräftas. Samma hypotes kan bekräftas av en forskare och falsifieras av en annan när de brukar olika metoder. Vi är medvetna om risken för detta, men då vi har valt den deduktiva metoden vilken vill förklara ett fenomen utifrån en teori tror vi oss ha valt den mest lämpade metoden för att se om våra hypoteser förkastas eller ej. Lewis, Saunders och Thornhill (2003) beskriver att en undersökare bör vara oberoende i förhållande till vad som undersöks, vilket vi är då vi är studenter och inte arbetar för en viss revisionsbyrå och ej heller favoriserar någon byrå.

Vårt mål är att formulera hypoteser som anger mätbara egenskaper och därför använder vi oss inte av den hermeneutiska traditionens teorier som grund. Hermeneutiken tar sikte på något som inte är direkt observerbart, utan studerar människors föreställningar om verkligheten (Hartman, 2001). Grunden till att vi valt att formulera hypoteser är att vi anser att vi på det sättet, mer effektivt, kan besvara vårt syfte än om vi använt oss av den hermeneutiska ansatsen. Hartman (2001) beskriver hur hermeneutiker menar att mänskligt beteende måste förklaras utifrån hur människor upplever sin situation och inte hur situationen i en objektiv bemärkelse är. I denna undersökning är vi intresserade av hur situationen verkligen ser ut, d v s om revisionen varierar beroende på revisorns individuella förutsättningar, och inte av hur revisorerna upplever situationen, d v s vilken mening ett visst handlande har för en revisor.

Olsson och Sörensen (2001) skriver att deduktion är när man har en teori som bevisar hur relationerna mellan olika förhållanden ter sig i verkligheten. Vår teori är genomtänkt och grundad på tidigare teorier samt våra egna idéer. Dessa idéer har inte en underliggande logik då de inte är uttömmande och vi inte kan inordna dem i en fast ram eller dimension. Våra underhypoteser, kön, ålder, utbildning, erfarenhet, revisorsnivå och delägarskap är inte uttömmande då det kan finnas andra påverkande faktorer som medför variation i revision. Detta gör att vår undersökning får ett drag av induktion då vi under arbetets gång är öppna för att andra variabler kan medföra variation i revision utifrån revisionsprocessen. Olsson och Sörensen (2001) beskriver att induktion innebär att forskaren utgår från upptäckter i verkligheten som sedan sammanförs till allmänna principer och en teori. Wallén (1996) betonar dessutom att datainsamlingen skall ske helt förutsättningslöst, vilket blir svårt eftersom man redan vid urvalet av fenomen att undersöka gör någon form av teoretiskt ställningstagande. Vi utgår inte från upptäckter i verkligheten utan vi har en teori som grund, men eftersom denna teori inte är uttömmande innebär det ett drag av induktion.

Enligt Andersen (1998) styrs metodvalet i ett projekt av ramstyrningsfaktorer såsom lagstiftning, projektets interna regler, projektets intressenter, projektets kunskapsyfte och projektets resurser. Sådana faktorer tror vi styr vårt metodval och tillvägagångssätt. Vi tar hänsyn till gällande lagstiftning i vår undersökning. Vidare vill vi följa forsknings- och undersökningsetiska regler. Våra intressenter är framför allt revisorer men även andra grupper såsom aktieägare, kreditgivare, samhälle och företagsledning tror vi kan vara intresserade av vårt syfte, problemställning, förlopp och resultat. Kunskapsytet är givetvis att öka vårt eget kunnande men framförallt att informera och väcka nyfikenhet hos andra. Vi har en viss tid på oss att framställa uppsatsen och ekonomiskt sett har vi inte mycket resurser. Trots dessa begränsningar ska vi försöka att göra en genomarbetad vetenskaplig uppsats med ett intressant resultat.

## 2.2. Teori

En vetenskaplig teori är en samling satser som beskriver en domän. En domän består av fenomen som är gemensamma för en grupp människor eller i vissa fall gemensam för alla människor. Domäner kan ha olika abstraktionsgrad, d v s allt från att uttala sig om detaljer i verkligheten till att endast uttala sig om den i stora drag. Så finns t ex teorier som marxismen som är tänkt att förklara ett helt samhälle och teorier som förklarar relationen mellan rökning och cancer (Hartman, 2001).

Vår teori som även är vår huvudhypotes är att externrevisorns egna förutsättningar kan påverka dennes eller dennas bedömning i sitt revisionsarbete. Denna teori kommer vi, i detta arbete, att testa genom en enkätundersökning, ställd till ett antal revisorer.

Eftersom vi inte funnit någon tidigare gjord forskning kring vår frågeställning har vi utvecklat en egen teori och huvudhypotes, byggd på våra underhypoteser. Dessa underhypoteser motiveras delvis av existerande teorier som beskriver dessa variablers allmänna samt närbesläktade betydelse och delvis av egna spekulationsfrågor och resoneringar. Uppsatser och rapporter som legat nära vårt

undersökningsområde ligger också till grund för teorins uppbyggnad. Ambitionen är, allt annat lika, att kunna utröna om externrevisorn påverkas av sina egna förutsättningar i sin bedömning när han utför sitt arbete.

Teorin har, enligt Hartmans definition, en relativt låg abstraktionsnivå och intentionen är inte att beskriva alla fenomen i en alltomfattande teori utan att förklara vissa företeelser i vad Hartman kallar en domän. Vi har därmed uteslutit faktorer som mycket väl skulle kunna vara delförklaringar till eventuella variationer i revisorns bedömning. Detta eftersom vårt syfte endast är att se till revisorns egna förutsättningar.

Fördelen med detta arbetssätt är att ett mindre känt forskningsområde kan belysas och ges nya kunskaper. Risk finns dock för att resultatet av vår undersökning kunnat bli annorlunda om vi ställt upp vår teori utifrån ett annat ställningstagande eller perspektiv. Detta eftersom operationaliseringen styr insamlingen av de empiriska data, och operationaliseringen är styrd av teorin. Enligt Andersen (1994) blir empiriska fakta ”teoretiskt färgade” och därmed inte oberoende och neutrala i förhållande till teorin.

### 2.3. Kapitelsammanfattning

Vi har valt att göra en förklarande undersökning som vi grundar på den positivistiska ansatsen. I arbetet utgår vi från den deduktiva metoden vilken vill förklara ett fenomen utifrån en teori. Grunden till att vi valt att formulera hypoteser är att vi anser att vi på det sättet mer effektivt kan besvara vårt syfte och problemformulering. Vi har utvecklat en egen teori och huvudhypotes som delvis bygger på tidigare forskning och delvis på egna reflektioner och idéer. Våra underhypoteser är inte uttömmande då det kan finnas andra påverkande faktorer som medför variation i revision. Detta gör att vår undersökning får ett drag av induktion.

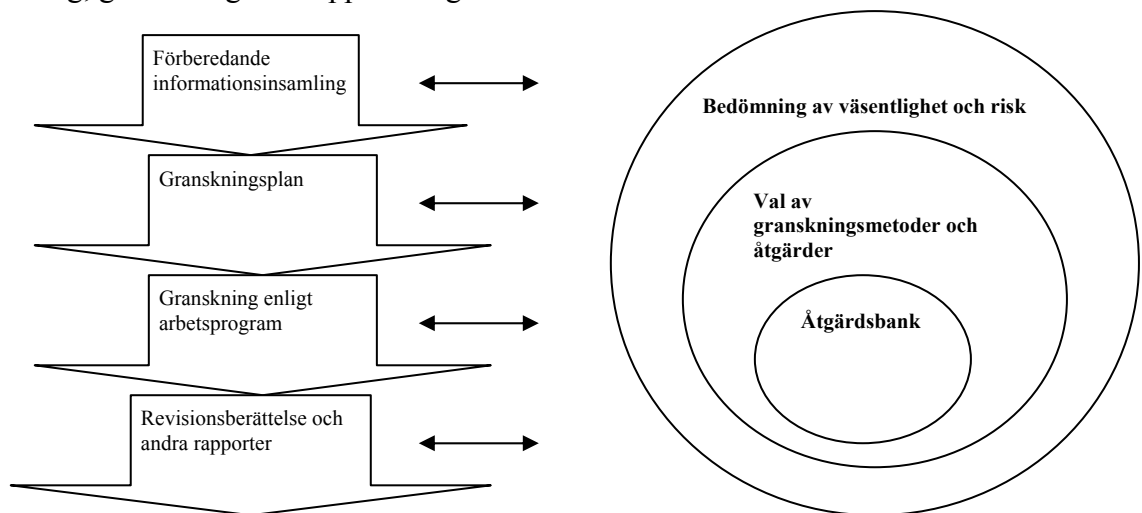
---

## 3. Revisionsprocessen

*Vi använder revisionsprocessen för att undersöka om variation i revision förekommer. Kapitlet inleds med en illustration av revisionsprocessen och följs av en beskrivning av de olika faserna i revisionsprocessen; planering, granskningsplan, granskning och rapportering.*

### 3.1. Revisionsprocessens olika delar

Revisionsprocessen illustreras i figur 3.1. nedan och består av de tre stegen planering, granskning och rapportering.



Figur 3.1. Illustration av revisionsprocessen (Gläser & Kurkkio, 2001)

#### 3.1.1. Planering

All revision skall vara utformad efter en väl genomarbetad plan. Det första steget i revisionsprocessen är förberedande informationsinsamling, då revisorn går igenom och kartlägger de externa och interna förhållandena som påverkar företagets verksamhet. Revisorn måste skaffa sig goda kunskaper om företagets verksamhet, konkurrenssituation, organisation och informationssystem samt om lagar och förordningar som är tillämpliga på företaget. Revisorn måste även ta del av årsredovisningar och annat material från tidigare års revisioner. I samband med den förberedande informationsinsamlingen skall revisorn utföra analytisk granskning som omfattar t ex jämförelser av finansiell eller ickefinansiell information med motsvarande uppgifter för föregående år, budget eller bransch. Detta bör göras för att revisorn ska få förståelse för företagets verksamhet, identifiera potentiella riskområden och indikera områden som kräver särskild uppmärksamhet i granskningen (FARs revisionsbok, 2002).

För att revisorn ska kunna bestyrka en enskild uppgift måste han eller hon ibland inhämta information av olika slag. När det gäller att värdera information för



revisorns slutsatser bör beaktas att underlag som inhämtas från oberoende källor utanför företaget har ett högre värde än underlag som kommer från företaget. Vidare gäller att direkta personliga iakttagelser har större värde än indirekt information. Dessutom har samstämmiga uppgifter från flera olika källor större värde än en enskild uppgift. En väl genomförd företagsanalys ska hjälpa revisorn att göra en bedömning om vad som är väsentligt att granska och se inom vilka delar risken för fel är som störst (FARs revisionsbok, 2002).

Det är viktigt att den huvudansvarige revisorn själv aktivt tar del i hela planeringsfasen. Genom hans kunskap om företaget och analysen av den insamlade informationen kan revisorn även göra preliminära bedömningar av väsentlighet och risk, vilket får betydelse för granskningens inriktning och omfattning samt hur uppdraget bemannas. Ibland kan det dock inträffa händelser som gör att granskningens inriktning och omfattning måste omprövas (FARs revisionsbok, 2002).

### 3.1.1.1. Väsentlighet och risk

Enligt FARs revisionsbok (2002) avgör väsentlighet och risk revisionens inriktning och omfattning. För att kunna styra revisionen mot sådana områden där risken för väsentliga fel är som störst måste revisorn dels förstå verksamheten och de risker som kan orsaka väsentliga fel, dels förstå den interna kontrollen, dvs den kontroll som företagsledningen har över det som händer i företaget. Gränsen för väsentlighet varierar starkt mellan olika företag och det är revisorns rimlighetsbedömning som ska avgöra vad som är väsentligt. I FARs revisionsbok (2002) definieras väsentligt enligt följande: *”Fel i årsredovisningen kan betecknas som väsentliga om de är av sådan omfattning eller art att de, om de varit kända för en omdömesgill intressent/bedömare, hade påverkat dennes ställningstagande.”* (s.23). Korrekta väsentlighetsbedömningar är en viktig faktor när det gäller att upprätthålla långivarnas förtroende genom de offentliga årsredovisningarna. Att bestämma vad eller hur mycket som är väsentligt kräver professionell bedömning (Belkaoui, 1992).

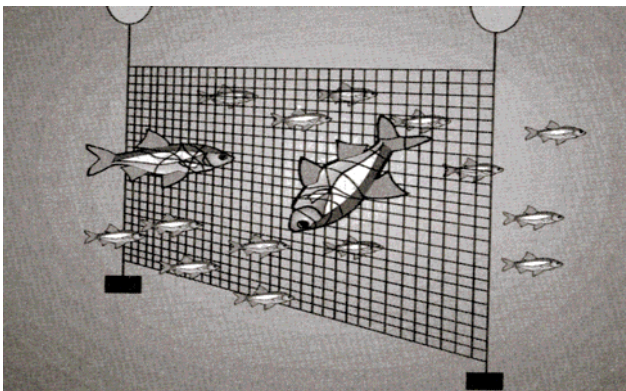
Flera slags risker måste bedömas. En analys av risken gör det inte bara lättare att hitta väsentliga fel i redovisningen eller svagheter i den interna kontrollen utan analysen ger också underlag för förvaltningsrevisionen när det gäller att bedöma om styrelse och VD utsätter företaget för risker som kan vålla skada. Den risk som finns för att revisorn ska göra ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen kallas revisionsrisk, vilken i sin tur påverkas av inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. Inneboende risk är risken för att det blir fel i redovisningen eller brister i förvaltningen. Kontrollrisk är risken för att fel inte upptäcks och då inte tas omhand av bolagets eget system för intern kontroll. Kontrollrisken kan oftast bedömas samtidigt som den inneboende risken och om båda riskerna är höga måste revisorn göra en mer omfattande granskning. Upptäcktsrisk är risken för att man inte upptäcker väsentliga fel vid revisionen. Den risk är direkt beroende av granskningsinsatsernas inriktning och omfattning. Riskanalysen fångar upp de inneboende riskerna och kontrollriskerna och styr mot riskområdena (FARs revisionsbok, 2002).

Man talar ibland om affärsrisk som en sammanfattande benämning på operationell risk, rapporteringsrisk och efterlevnadsrisk. Operationell risk är risken för att företaget inte kan nå uppställda operationella mål. Rapporteringsrisk innebär risk för att den finansiella informationen inte är tillförlitlig. Risken för att företaget inte efterlever gällande lagar och andra regler benämns efterlevnadsrisk (FARs revisionsbok, 2002).

### 3.1.2. Granskningsplan

När företagsanalysen är klar och revisorn har analyserat riskerna och graderat riskerna efter väsentlighet skriver revisorn en granskningsplan. Denna skall bl a ange vilka områden som granskningen skall inriktas på, omfattningen av revisionen, vilka granskningsmetoder som ska appliceras, när arbetet ska göras och vilken personal som ska vara med på uppdraget. En viss insikt om tidsåtgång och kostnad för revisionen framkommer som ett resultat av planeringen (FARs revisionsbok, 2002).

FARs revisionsbok (2002) jämför en granskningsplan med ett fisknät. *”Är maskorna för stora kan stora fiskar (väsentliga fel) slinka igenom. Är de för små, fångas även små fiskar (avvikelser som är ointressanta).”* (s 32). Maskorna skall vara anpassade efter den fisk man vill fånga.



Figur 3.2. Att göra en granskningsplan kan liknas vid att välja rätt fisknät (FARs revisionsbok, 2002, s. 32).

### 3.1.3. Granskning

Granskningen görs enligt ett arbetsprogram som revisorn tagit fram. Arbetsprogrammet har två syften: det skall vara en detaljerad instruktion för granskaren och det skall bli en successiv dokumentation av granskningen. Arbetsprogrammet måste alltid anpassas till företaget som skall granskas. Granskningen skall i första hand ligga på de områden som revisorn funnit viktiga att belysa i informationsinsamlingen. Revisorn väljer de granskningsmetoder som passar bäst för de olika områdena och vilka granskningsåtgärder som behövs för att få tillräckligt underlag för uttalanden i revisionsberättelsen (FARs revisionsbok, 2002).

Vilken granskningsmetod revisorn använder beror på den interna kontrollen. Har företaget en god intern kontroll använder man internkontrollgranskning och vid

svag intern kontroll används substansgranskning. Vanligen sker en kombination av metoderna (FARs revisionsbok, 2002).

### 3.1.3.1. Granskning av intern kontroll

Bra intern kontroll åstadkommes genom en lämplig kombination av generella kontroller såsom ansvars- och arbetsfördelning samt ett ändamålsenligt attest- och rapporteringssystem. Det bästa är om revisorn kan förlita sig på företagets interna kontroll vilket gör att revisionen kan vara mer effektiv. Revisorn måste därför bilda sig en uppfattning om den. Revisorn utgår från företagsanalysen och vad den säger om företagets system för att redovisa och rapportera. Att den interna kontrollen fungerar på avsett sätt måste också bekräftas då revisorn förlitar sig på den. Detta görs på olika sätt bl a genom iakttagelser, intervjuer, tester och uppföljning av dokumentation (FARs revisionsbok, 2002). FAR Förlag AB (2001) beskriver hur ett bra system för intern kontroll motverkar att fel som görs i det dagliga arbetet leder till fel i bl a redovisning och ekonomiska rapporter. Detta gäller både avsiktliga och oavsiktliga fel.

### 3.1.3.2. Substansgranskning

Substansgranskning innebär granskning av vad som finns bakom resultat och balansposter, d v s revisorn tittar på de transaktioner som gett upphov till dessa poster. Substansgranskning kan gälla bl a enskilda transaktioner och saldon som t ex att stämma av en kostnadspost mot kvitto, avier eller räkningar. Granskning kan även ske genom kontakt med tredje man, d v s genom att stämma av företagets fordringar och skulder mot uppgifter från kunder eller leverantörer. Substansgranskning kan även omfatta fysiska observationer av tillgångar, t ex att revisorn själv deltar i kontrollinventeringen eftersom det är viktigt att inventarierna verkligen blir inventerade (FARs revisionsbok, 2002).

Det finns svårigheter med att kontrollera och upptäcka avvikelser i varulagrets värde. FAR Förlag AB (2001) beskriver att ett varulager kan bestå av köpta eller tillverkade varor som inte hunnits säljas. I tillverkande företag ingår också råvaror och produkter i arbete och i tjänsteföretag ingår pågående tjänsteuppdrag. Även annat material såsom bränsle, städmaterial och emballage hör hit. Vidare beskriver FAR Förlag AB (2001) att varulagret ofta är en av de viktigaste posterna i balansräkningen. Relativt sett små avvikelser i varulagervärdet kan ha stor inverkan på bolagets redovisade resultat. Många företag måste därför lägga en väsentlig del av bokslutsarbetet på att inventera, avgränsa och prissätta detta på ett riktigt sätt. När det gäller värderingen av varulager finns det ingen ”riktig” princip att följa. Subjektiva bedömningar får göras t ex vid nedskrivningsbehov.

Huvudregeln enligt årsredovisningslagen (ÅRL) 4 kap. 9 § är att omsättningstillgångar skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Anskaffningsvärdet består i huvuddrag av utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad och om det finns särskilda skäl får det verkliga värdet avse återanskaffningsvärdet. Enligt ÅRL

4 kap. 11 § får anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar beräknas enligt FIFO-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip.

Den analytiska granskningen är en del av substansgranskningen. Den bygger på jämförelser med föregående års budget, branschuppgifter och nyckeltal. I anslutning till revisorns slutliga ställningstagande till årsredovisningen görs analytisk granskning för att bekräfta att bokslutet i sin helhet är i överensstämmelse med företagets verksamhet och med vad som kommit fram när olika delavsnitt granskats. Revisorns val av transaktioner och belopp vid substansgranskning kan göras subjektivt, d v s stora och ovanliga poster eller systematiskt varannan post eller slumpmässigt (FARs revisionsbok, 2002).

### 3.1.3.3. Annan granskning m m

Företagets IT-system påverkar revisorns granskning och valet står då mellan att granska systemen eller att granska enskilda poster. Granskar revisorn systemet inriktas arbetet särskilt på de kontroller att endast alla godkända transaktioner bearbetas och att bearbetningen sker på rätt sätt. Granskar han enskilda poster kan IT-hjälpmiddel användas för att hitta stora belopp och avvikande transaktioner (FARs revisionsbok, 2002).

Enlig god revisionsred ska man, löpande under året, följa vad som händer i företaget. För att revisorn ska få en så bra bild av företaget som möjligt ska han/hon titta på protokoll, budgetar, prognoser, periodbokslut och göra egna analyser av utvecklingen. Det krävs också löpande kontakt med företagsledningen för att revisorn ska kunna revidera företagsledningens förvaltning. Om revisorn granskar löpande under året är han/hon förberedd inför bokslutsgranskningen och företaget kan även uppmärksammas på brister i redovisningen samtidigt som revisorn i tid upptäcker revisionsproblem och därmed får planera om granskningen (FARs revisionsbok, 2002).

Det ställs högre krav vid granskning av företag i kris då revisorn måste ha kompetens inom t ex obeståndsjuridik. Risken för fel i redovisningen och förvaltningen ökar kanske då företagsledningen vill visa en allt för skön bild av företaget. Likviditetsplaneringen måste göras noggrannare och det kan bli aktuellt att upprätta en kontrollbalansräkning. Det kan även bli nödvändigt för revisorn att påminna styrelsen om att de måste upprätta en kontrollbalansräkning. Revisorn måste även ta hänsyn till borgenärerna och aktieägarna. I krissituationer måste revisorn ha en intensivare kontakt med företaget och följa upp redovisningen och de ekonomiska rapporterna (FARs revisionsbok, 2002).

Syftet med revisionen är inte att hindra eller upptäcka förskingring eller andra oegentligheter utan revisorn ska bedöma risken för oegentligheter (FARs revisionsbok, 2002). Enligt aktiebolagslagen, ABL, 10 kap. 38 § ska revisorn vidta åtgärder som anges i 39 och 40 §§ om han finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt brottsbalken eller skattebrottslagen. 10 kap. 39 § säger följande *”En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 38 § skall utan oskäligt dröjsmål*

*underrätta styrelsen om sina iakttagelser.*” (Höglund, 2003, s B384). Enligt den 40 § skall revisorn efter att ha underrättat styrelsen även anmäla misstankarna om vissa brott till åklagare.

Alla moment, från planering till rapportering, i revisionsprocessen ska dokumenteras. Dokumentationen blir en bekräftelse och ett bevis. Den verifierar även ställningstaganden och rapporteringen från revisorn. Dokumentationen ger även underlag för bedömning av medarbetare, men även ett underlag för bedömning av revisorn av utomstående t ex revisorsnämnden eller domstol (FARs revisionsbok, 2002). Av revisorslagens 24 § följer att *”Revisorer och registrerade revisionsbolag skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.”* (SRF-boken, 2003, s 190). Om revisorn fortsätter att revidera ett bolag under flera år är dokumentationen ett bra underlag för kommande års planering (FARs revisionsbok, 2002).

### 3.1.4. Rapportering

Revisionen avslutas sedan med en revisionsberättelse. I den rapporterar revisorn till bolagsstämman om årsredovisningen upprättats enligt ÅRL. Dessutom ska revisorn tillstyrka om resultaträkning och balansräkning kan fastställas, att vinsten/förlusten disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och att styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet. Revisionsberättelsen är den enda offentliga rapporten som revisorn avger. Han lämnar även andra rapporter till företaget som bl a ger förslag på förbättring eller påpekar fel i företaget (FARs revisionsbok, 2002)

Om revisorn anser att årsredovisningen avviker väsentligt från lag och god redovisningssed måste det framgå av revisionsberättelsen. Det kan avse fel i t ex värdering, periodisering, upplysningar och i förvaltningsberättelsen. Om felet upptäcks under revisionen skall revisorn påtala det till bolaget snarast möjligt. Om rättelse sker finns det oftast ingen anledning att göra anmärkning eller särskild upplysning i revisionsberättelsen. Detta gäller dock inte allvarliga överträdelser där man trots rättelse ska göra en anmärkning/upplysning. I vissa fall är revisorn skyldig att omgående skicka en kopia av revisionsberättelsen till skattemyndigheten. Detta är aktuellt t ex när en styrelseledamot eller en VD handlar i strid mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen och när revisorn uttalar sig om att de inte bör beviljas ansvarsfrihet eller om bolaget inte följer gällande skatteregler (FARs revisionsbok, 2002).

Enligt ABL 10 kap. 32 § ska revisorn i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som revisorn anser att aktieägarna bör få kännedom om. Det kan avse upplysningar som saknas i årsredovisningen (FARs revisionsbok, 2002). Ekonomins funktion är i grunden beroende av förtroende och detta stärks med hjälp av revisorns arbete. Revisorn är invald i företaget för att kontrollera att verksamheten sköts korrekt och att siffrorna i bokföringen stämmer. Man måste kunna lita på årsredovisningen vare sig man är ägare till bolaget, spekulant på att köpa aktier i bolaget eller långivare.

Erinringar är allvarliga påpekanden till styrelse och VD men de är inte tillräckligt allvarliga för att de skall anses komma med i revisionsberättelsen. De anses inte vara av den beskaffenheten att de bör komma till aktieägarnas och allmänhetens kännedom genom att göra en anmärkning i revisionsberättelsen (FARs revisionsbok, 2002). 10 kap. 35 § ABL säger att *"Om revisorn har framställt en erinran till styrelsen eller den verkställande direktören, skall den antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen skall lämnas till styrelsen och bolaget skall förvara den på ett betryggande sätt."* (Höglund, 2003, s B384). Enligt samma paragraf är styrelsen sedan skyldig att behandla erinran på sammanträde inom fyra veckor.

### 3.2. Kapitelsammanfattning

Revisionsarbetet kan sammanfattas med de fyra faserna i revisionsprocessen; planering, granskningsplan, granskning och rapportering. En viktig del i planeringen av revisionen är att bedöma och analysera väsentlighet och risk, vilket avgör revisionens inriktning och omfattning. När revisorn är klar med företagsanalysen och han eller hon har analyserat riskerna och graderat dem efter väsentlighet skriver externrevisorn en granskningsplan. Granskningen görs enligt ett arbetsprogram som har till syfte att vara en instruktion för granskaren och som även ska bli en dokumentation av granskningen. Vilken granskningsmetod som revisorn använder beror på det reviderade företagens interna kontroll. Är kontrollen god använder han/hon till större del internkontrollgranskning, i annat fall substansgranskning. I allmänhet används en kombination av dessa metoder. Revisorn avslutar sedan revisionen med en revisionsberättelse som är den enda offentliga rapporten. Han/hon lämnar även andra rapporter till företaget som blir förslag på förbättring eller påpekar fel i företaget.

---

---

## 4. Teori

---

*Denna del av uppsatsen beskriver den teori vi utvecklat och som arbetet är uppbyggt kring. Utifrån en bild som visar teorin att externrevisorns individuella förutsättningar påverkar revisionsbedömningen förklaras var och en av variablernas tänkbara betydelse för revisorns bedömning.*

---

### 4.1. Teorin om variation i revision

Vår teori som även är vår huvudhypotes är att externrevisorns individuella förutsättningar kan påverka hans eller hennes bedömning i sitt revisionsarbete. Utgångspunkten är revisionsprocessen och det är även den vi menar när vi, på vissa ställen, enbart skriver revisionen. Med individuella förutsättningar menar vi, vilket ovan är skrivet, de individuella villkor i form av personliga förutsättningar såsom kön och ålder och förhållanden som revisorns utbildning, erfarenhet, revisorsnivå och huruvida revisorn är partner i en byrå eller ej.

För att illustrera och sammanfatta vår teori har vi utarbetat en bild som visar de sex faktorer som vi antar påverkar externrevisorns bedömningar när han eller hon gör arbetsmomenten i revisionsprocessen. Således låter variabeln kön oss t ex anta att en kvinna möjligen kan vara mer noggrann än en man. Variabeln ålder förmodar vi bl a kan inverka genom att revisorns fysiska faktiskt styrka minskar med åren och utbildningsfaktorn antar vi innebär att förmågan att möta och hantera nya situationer ökar ju högre och mer varierad kunskapsbas revisorn äger. Erfarenhet förmodar vi exempelvis kan påverka revisorns arbete genom att den erfarna har en bättre förmåga att upptäcka och bedöma ett väsentligt fel än en revisor med mindre erfarenhet. De två sista variablerna revisorsnivå och delägarskap menar vi kan påverka revisorn, den förra bl a genom att revisorns ansvar ökar ju högre revisorsnivå han eller hon befinner sig på, den senare t ex genom att en delägare har ett egenintresse.

Den gråtonade delen av modellen markerar att denna del ligger utanför vårt undersökningsområde. Genom att denna del ändå tillhör bilden vill vi poängtera att en variation i revisionen även skulle kunna innebära en variation i revisorns slutresultat exempelvis i form av en ren kontra oren revisionsberättelse.

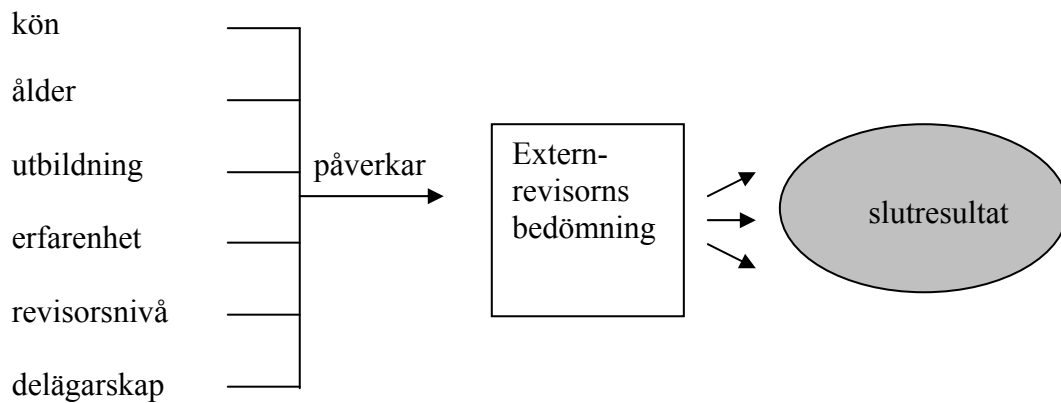


Bild 4.1. *Individuella påverkansfaktorer.* Bilden är byggd kring teorin och hypotesen att externrevisorns egna förutsättningar (kön, ålder, utbildning etc.) kan påverka revisorns bedömning i arbetsanknutna problemlösningssituationer.

Nedan härleds de hypoteser kring de sex faktorerna som vår teori innehåller.

#### 4.1.1. Kön

Forskning om skillnader mellan kvinnor och män inom revisionens kontext har vi funnit liten, men undersökningar i kognitiv psykologi och marknadsföring säger att kvinnor är mer noggranna och effektiva ju mer komplexa problemställningar blir och att kvinnor behandlar hela den tillgängliga informationen. Män analyserar information ytligare och tar inte alltid del av all befintlig information och löser dessutom komplexa problem långsammare. Denna teori beskrivs och bekräftas av Chung (2001) i ett test där revisorer ska avgöra om en given balansräkning är rätt eller felaktig. Revision innehåller komplexa och svårbedömda situationer och vi vill se om variabeln kan påverka revisorns bedömning.

Variation i revisionsprocessen skulle kunna bero på att kvinnor eventuellt är mer benägna att själva få informationen från den förberedande informationsinsamlingen verifierad, medan männen kanske har större tillförlitlighet till den information de får från t ex en medarbetare, d v s männen "litar" på andrahandsinformationen. Om informationsbäraren är tillförlitlig anser männen förmodligen också att informationen är det. Det kan också vara så att kvinnor är strängare i sin bedömning än män då det gäller att bedöma vad som är ett väsentligt fel. Det skulle kunna visa sig i att kvinnor, i förhållande till män, sätter en strängare gräns för vad de anser är ett väsentligt fel. Detta kan bero på att kvinnor är mer skeptiska till sin natur, om man jämför med män. Bedömningen om huruvida granskningsplanen ska behandla ett visst problemområde eller ej är en avgörande faktor för hur den fortsatta revisionen kommer att se ut.

Vid substansgranskning finns det eventuellt variationer t ex vad gäller att fysiskt gå ut på klientens lager och kontrollinventera. Män kan ha större tillförlitlighet för kunden, medan kvinnor ser till hur det bör vara, d v s att revisorn kontrollerar lagret oavsett informationen från det reviderade företaget. Följden av detta är möjligen att kvinnor är mer benägna att göra en fysisk kontroll och därmed själva verifiera lagret. Männen har kanske större förtroende för bolagets ägare och den information han eller hon lämnar, vilket kan medföra att männen anser att det inte finns behov för en kontrollinventering.



## **Underhypotes 1: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns kön.**

### **4.1.2. Ålder**

Ett forskningsprogram som bedrivits som ett tvärvetenskapligt samarbete mellan forskare, bl a inom arbetsfysiologi, psykologi och yrkesmedicin vid Arbetslivsinstitutet, har resulterat till ett bidrag angående kunnandet om äldre i arbetslivet. De har i sin forskning kommit fram till att variationen i kapaciteter, förmågor och intressen hos äldre (45-65 år) är stor, i många fall större än bland yngre. Ålder förklarar en del av olikheterna i förmågor. Under loppet av ett liv både minskar och ökar människors förmågor, men det går sammantaget inte att påvisa någon generell försämring med ökad ålder fram till pensionsåldern. Försämringar med ökad ålder har framför allt noterats för funktioner som har biologisk-fysisk grund. Om intresset för lärande minskar beror det ofta på traditioner, vanor samt bedömningar av uppoffringar respektive fördelar med att lära nytt (Aronsson et al. 1996). Författarna menar att gruppen "äldre" inte är enhetlig och att gamla rön om att äldre personer generellt är mindre kompetenta och produktiva i arbetslivet än yngre inte kan beläggas.

Författarna (Aronsson et al. 1996) hänvisar till tidigare gjord forskning som visar att tillväxten i samhället och åldersstrukturen i hög utsträckning hänger ihop, där en hög åldersstruktur (ålder 55-65 år) ger en högre tillväxt. Förklaringen till detta kan bl a hänga samman med en ökning av humankapitalet som en människa förvärvar under ett liv. Humankapitalet anses öka genom att den äldre arbetskraften tillägnar sig kunskaper, erfarenheter och förmågor som omsätts i produktiva arbetsinsatser. Författarna menar att eventuella problem och bristande förmågor ofta speglar deras arbetshistoria (t ex fysiskt krävande arbete).

Variation beroende på revisorns ålder anar vi förekommer vid revisorns bedömning i revisionsprocessen. Vad beträffar auktoritet menar vi att denna ökar med åldern genom insamlad livserfarenhet och vishet. Detta kan leda till ett ökat självförtroende som kombinerat med rutin och vana kan ge revisorn ökad auktoritet, då andra människor i revisorns omgivning upplever revisorn som någon med inflytande och pondus. Detta kan också skapa en bättre respons och en öppnare relation med klientföretagens representanter. Revisorn torde därför kunna utvinna mer och bättre information under den förberedande informationsinsamlingen som ger ett bra underlag för revisorns revisionsbedömning, t ex i företagsanalysen. Det skulle även kunna vara så att den äldre revisorn via en bättre auktoritet verkligen gör en kontroll på lagret eller ifrågasätter dokument för att verifiera den information han eller hon delgivit. Detta medan den yngre inte vågar visa att han eller hon inte litar på informationen från klienten och därmed inte gör en kontroll av lagret eller givna dokument. Mot detta resonemang står risken att en äldre revisor möjligen inte arbetar lika intensivt och kanske inte har samma entusiasm som en yngre. Detta skulle i så fall bl a kunna visa sig genom att en äldre revisor, vid vissa tillfällen, kan tycka att det är fysiskt för "jobbigt" att, vid en substansgranskning, verkligen gå ut och göra en lagerinventering.

Externrevisorns auktoritet och självkänsla spelar säkerligen en viss roll för hur den äldre eller yngre gör sin bedömning när det gäller det sista steget i revisionsprocessen, rapportering. Den yngre blir kanske osäker om han eller hon borde göra en anmärkning i revisionsberättelsen eller om en erinran är tillräcklig och till följd av osäkerheten avstår från att göra en anmärkning. Med hjälp av Aronssons et al. (1996) hänvisning till tidigare gjord forskning, som säger att med åldern ökar humankapitalet, stärks vår teori om variabeln ålder därför att det kan bidra till ökad auktoritet och självkänsla.

Vi förmodar också att det generationsmässigt kan finnas skillnader mellan yngre och äldre genom sättet att tänka, vad man värderar, prioriterar och tycker är viktigt. Dessa skillnader skulle kunna visa sig i vad externrevisorn anser är ett väsentligt fel då en äldre kanske har andra värderingar och prioriteringar än en yngre, om vad som bör anses som väsentligt. De generationsmässiga skillnaderna kan t ex visa sig i hur man värderar sin fritid som i sin tur speglar sig i revisionsarbetet. En yngre revisor värderar inte sin fritid lika högt utan ser istället till karriärmöjligheter och är därmed mer villig att lägga ner mer tid på sitt arbete. En revisor som är äldre har förmodligen familj och prioriterar den högre än arbetet vilket kan medföra att risken för att väsentliga fel slinker igenom är större än för den karriärsugne.

## **Underhypotes 2: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns ålder.**

### **4.1.3. Utbildning**

Omfattningen av och kvaliteten hos personalens tidigare utbildning påverkar deras möjligheter till lärande i arbetslivet (Ellström 1999). Ellström menar dock att det finns ett s k transferproblem, d v s i vad mån den formella kompetensen är överförbar till det praktiska arbetet och att de arbetsvillkor och det lärande som sker i arbetet efter avslutad utbildning är mer avgörande för yrkesutövarens kompetens än vad den formella utbildningen är.

Det praktiska arbetet kan inte underskattas, men genom en formell utbildning antar vi att revisorn har en mer gedigen utgångspunkt genom att äga en mer varierad kunskapsbas, t ex kunskap om lagar, regler, normer och principer och därmed kanske har lättare att möta nya situationer. Genom denna bas skulle externrevisorn kunna utföra sitt arbete på ett mer korrekt sätt än en revisor som saknar denna grund. Hur bred utbildning en revisor har kan troligen spela roll för hur han eller hon gör sina bedömningar. En revisor med högre utbildning kanske har större förståelse för vilken information som är viktig, hur denna ska kunna tas fram och i vilken grad den måste verifieras. Detta skulle bl a kunna ha betydelse då den förberedande informationsinsamlingen och företagsanalysen ska genomföras.

Variation beroende på revisorns utbildning kan kanske visa sig genom att den som har högre utbildning ser fel och riskområden som inte upptäcks av en revisor med lägre utbildning. En grundutbildning ger en viss kunskap om olika bolagsformer och situationer som revisorn kan stöta på. Detta skulle kunna göra att en utbildad person har lättare för att avgöra och ha en uppfattning om vad som är ett

väsentligt fel och att t ex veta huruvida en kontrollinventering av ett lager är nödvändigt eller ej.

Revisorn ska välja granskningsmetod och granskningsåtgärd som passar bäst för varje riskområde. Detta borde underlättas om han eller hon har kunskaper om bl a de olika granskningsmetoderna och när respektive metod bör användas och vilken åtgärd som bör tillämpas. Det kan t ex vara att en väl utbildad revisor vid planeringen funnit att det är mest effektivt att med hjälp av substansgranskning titta på posten lager. Är det en revisor med lägre utbildning kan risken finnas att den effektivaste metoden inte skulle ha använts då han/hon inte har samma bredd i sin kunskap. Eventuella variationer i rapporteringen beroende på graden av utbildning skulle kunna förekomma då en revisor med högre utbildning torde vara mer säker, ha större självkänsla och en mer utvidgad kunskap om när det krävs en erinran respektive en anmärkning i revisionsberättelsen. När det gäller en revisor med lägre utbildning har han/hon troligen inte lika goda och breda kunskaper som en med högre utbildning vad gäller god revisorssed och god revisionsmed. Detta kan ha betydelse för om det blir en erinran eller en anmärkning i revisionsberättelsen, t ex om en styrelse brister i sin förvaltning eller då det finns brister i den interna kontrollen, vilket gör att verifieringskedjan inte är fullständig.

### **Underhypotes 3: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns utbildning.**

#### **4.1.4. Erfarenhet**

Med erfarenhet utvecklas ett yrkeskunnande och en kompetens, med vilket menas en individs potentiella handlingsförmåga i relation till en viss uppgift, situation eller kontext. Konkret innebär erfarenheten förmågan att framgångsrikt utföra ett arbete, inklusive förmågan att identifiera, utnyttja och om möjligt utvidga det tolknings-, handlings- och värderingsutrymme som arbetet erbjuder (Ellström 1999).

En amerikansk undersökning visar att revisorer presterar en analytisk process effektivt när de utvecklar den korrekta förklaringen i en ny situation. Revisorer med mer erfarenhet presterar generellt effektivare än revisorer med mindre erfarenhet. Erfarenhet höjer prestationen genom analytiska processer p g a att erfarenhet förser revisorer med en möjlighet att utveckla kunskap. Allt annat lika fattar revisorer som har mer erfarenhetsbaserad kunskap oftast bättre beslut än revisorer som har mindre (O'Donnell 2002). Jefferson (1996) visar i sin undersökning att revisorer med längre erfarenhet är bättre på att selektera relevant information och detta leder, enligt honom, till bättre och snabbare bedömningar vad gäller väsentlighet och risk.

Variationer i revisionen beroende på revisorns erfarenhet skulle kunna förekomma då en revisor med längre erfarenhet har arbetat upp en ökad förståelse för vilken information som är viktig och väsentlig. Erfarenhet ökar bl a förståelsen för företagets verksamhet, organisation, informationssystem, lagar och förordningar vilket torde göra att informationsbehandlingen blir mer resultatrik och betydelsefull. Revisorn får också med åren en bättre kännedom om vilken information som måste verifieras av huvudansvarige revisorn själv eller om det

räcker med att medarbetaren gör detta. Detta kan ha betydelse vid den förberedande informationsinsamlingen då bedömningar görs som ligger till grund för den fortsatta revisionen.

Längre erfarenhet gör också att revisorn med större säkerhet kan inrikta revisionen på de områden där faran för väsentlighet och risk är som störst då han/hon har fått ett tränat öga som utvidgas med åren. Bedömningen kan även göras mer effektivt då revisorn kan utgå från tidigare erfarenheter. Som nämnts tidigare i kapitlet revisionsprocessen är följande metafor omnämnd i FARs revisionsbok (2002): *”Är maskorna för stora kan stora fiskar (väsentliga fel) slinka igenom. Är de för små, fångas även små fiskar (avvikelser som är ointressanta).”* (s. 32). Man menar att maskorna ska vara anpassade efter den fisk man vill fånga. Slutsatsen av detta är att ju mer erfarenhet revisorn får desto bättre kommer han/hon att kunna anpassa maskorna efter den fisk han eller hon vill fånga.

Erfarenhet är även en faktor som ökar förmågan att bedöma de viktigaste posterna i årsredovisningen t ex varulagret där även små avvikelser i varulagervärdet kan visa sig ge stora utslag av företags redovisade resultat. Med ökad erfarenhet minskar risken för detta genom att revisorn förbättrat sin förmåga att bedöma vilka metoder och åtgärder som ska tillämpas. Det kan t ex gälla en bedömning om revisorn själv ska delta i kontrollinventeringen eller om han eller hon kan lita på information från t ex ägare eller medarbetare.

Revisionsprocessen avslutas med att revisorn avger en revisionsberättelse och andra rapporter. Vilken form dessa kommer att få kan bero på hans eller hennes tidigare erfarenheter. En revisor med mer erfarenhet har större och bredare kunskap från tidigare rapporteringar angående vilka oegentligheter och fel som anmärkts på i revisionsberättelser eller erinringar som gjorts till styrelsen. Denna erfarenhet kan leda till att revisorn kan analysera och bedöma om t ex årsredovisningen avviker från lag om god redovisningssed eller om styrelsen och VD inte skött sina uppdrag på ett korrekt sätt. Detta gör även att han/hon bör kunna göra en mer regelrätt bedömning om vad som bör anmärkas på i revisionsberättelsen och därmed komma till allmänhetens kännedom eller om det räcker med ett allvarligt påpekande till styrelse och VD, d v s en erinran.

#### **Underhypotes 4: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns erfarenhet.**

##### **4.1.5 Revisorsnivå**

Med revisorsnivå menas assistent, godkänd eller auktoriserad revisor. För godkännande krävs 120 akademiska poäng (ekonomie kandidatexamen), 3 års kvalificerad praktik och revisorsexamen hos Revisorsnämnden. För auktorisation krävs 160 akademiska poäng (ekonomie magisterexamen eller en utvidgad ekonomie kandidatexamen), fem års kvalificerad praktik och högre revisorsexamen hos Revisorsnämnden.

Variation i revisionen beroende på vilken revisorsnivå revisorn befinner sig på kan ha betydelse då en revisor på en högre nivå har ett större ansvar. Den

revisionsansvariga riskerar att bli skadeståndsansvarig dels för det han eller hon själv gjort, dels för vad hans eller hennes medarbetare gjort, vilket kräver en skarpare och vidare överblick över revisionsprocessen.

Vid den förberedande informationsinsamlingen bör en revisor på en högre nivå mer ansvarsfullt bedöma vilken information som är väsentlig för en fortsatt lyckad revision. Revisorn på en lägre nivå har även ett ansvar men det är den huvudansvarige revisorn som har det slutliga ansvaret, vilket gör att det skulle kunna förekomma variationer i revisionen beroende på revisorsnivån.

När det gäller att bedöma vad som bör anses som väsentliga fel kan en revisor på en högre nivå vara striktare i sin bedömning då han/hon har ett större ansvar än en revisor på lägre nivå. Använder man även här "fisknätet" kan en revisor på en högre nivå vara mer benägen att få perfekta maskor i nätet för att fånga upp alla de väsentliga fiskarna (FARs revisionsbok, 2002). Detta p g a att han/hon dels kan bli skadeståndsansvarig, dels för att han/hon kan förlora sin titel då han eller hon är huvudansvarig för revisionen.

Som assistent är revisorn novis och saknar till viss del förmågan att självständigt granska och kan därför inte t ex avgöra om det vid substansgranskningen krävs att han/hon själv måste delta i lagerinventeringen. Assistenten har ett mindre ansvar genom att inte vara påskrivande, vilket kan leda till att han eller hon förlitar sig på den som har huvudansvaret. Samtidigt kan det vara tvärtom att assistenten är mer ivrig att vilja bevisa sin ställning genom att vara mer noggrann. En assistent kan därför vara mer benägen att verkligen göra en kontroll av lagret.

När det gäller det sista steget i revisionsprocessen, rapporteringen, kan en revisor på en högre nivå vara mer benägen att göra en anmärkning i revisionsberättelsen då han/hon har ett större ansvar för bl a aktieägare och långivare. Det kan även vara att han/hon har en större förmåga i förhållande till en revisor på en lägre nivå att bedöma om det räcker med en erinran till styrelsen. Detta p g a att en revisor på högre nivå har bevisat sin förmåga och kunskap genom att klara behörighetskraven för t ex auktorisation.

#### **Underhypotes 5: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns revisorsnivå.**

##### **4.1.6. Partner**

Revisorns funktion i agentteorin är att överbygga de konflikter som kan uppstå mellan agenten (styrelsen/uppdragstagaren) och principalen (bolagsstämman/uppdragsgivaren), så att intressenterna får objektiv information (Tagesson, T., föreläsningssanteckningar, VT 2003, Högskolan i Kristianstad). Cassel, P. (föreläsningssanteckningar, VT 2003, Högskolan i Kristianstad) påpekar dock att externrevisorn förvisso ska vara så självständig som möjligt, men att ingen är helt oberoende då man påverkas av samspelet mellan människor. För att motverka effekter av att revisorn har ett egenintresse i företaget han/hon reviderar finns ABL 10 kap. 16 § om jäv, d v s revisorn ska vara oberoende av dem som granskas. Revisorslagens 20 § reglerar också revisorns opartiskhet.

Cassel, P. (föreläsningssanteckningar, VT 2003, Högskolan i Kristianstad) påtalar även att det i den allmänna debatten har framförts kritik om revisorns bristande oberoende, vilket har lett till en reaktion i form av ny lagstiftning (revisorslagen 21 §). Paragrafen, även kallad analysmodellen, innebär en självgranskning där en externrevisor är skyldig att inför varje nytt uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan hota förtroendet för hans eller hennes oberoende. Om revisorn finner ett sådant hot är han eller hon skyldig att undanbe sig uppdraget såvida det inte finns omständigheter som gör att hans eller hennes oberoende inte rubbas. Hotet ska dock dokumenteras och externrevisorns motåtgärd ska beskrivas i modellen.

Externrevisorn torde kunna variera i sin revision beroende på eventuellt delägarskap i revisionsbyrån. En revisor som är delägare i byrån har ett eget intresse i byrån som kan påverka hur han eller hon gör sina bedömningar. När det gäller att samla in information om företaget som revisorn ska revidera skulle han/hon kunna vara mer engagerad i en stor klient än i en liten beroende på att den revisorn som är delägare kanske värnar mer om den stora klienten.

Andra fasen i revisionsprocessen innefattar att revisorn ska upprätta en granskningsplan som bl a ska innehålla de väsentliga riskområdena. Revisorn skulle kunna variera i vad han/hon anser är väsentligt beroende på om revisorn är delägare i byrån eller ej, vilket även här kan demonstreras av fisknätet ur FARs revisionsbok (2002). Om det är en stor klient är revisorn kanske inte lika benägen att ha perfekta maskor i nätet för att fånga upp de fiskarna revisorn ska fånga, utan revisorn kanske använder sig av ett nät där maskorna är något för stora. Detta på grund att revisorn har ett egenintresse i byrån och den stora klienten är en stor ”inkomstfångst” för byrån. Det kan även vara tvärtom att revisorn är benägen att anpassa maskorna väl för att fånga de väsentliga fiskarna då han/hon inte vill riskera sitt eget och byråns rykte. Att revisorn vill anpassa maskorna i nätet väl kan även bero på de omtalade skandalerna där revisorer har varit inblandade. Den senaste skandalen var 2003 då Skandias dotterbolag (Skandialiv) höll på att bli ”länsat” av moderbolaget på sina tillgångar.

Att revisorn har ett intresse av att behålla en klient kan även visa sig genom att han eller hon inte fysiskt kontrollerar ett lager utan istället ”litar” på informationen från klienten för att ingen konflikt ska uppstå. Men det kan också visa sig vara tvärtom, d v s att revisorn är mer strikt och därmed själv går ut på lagret och får det verifierat då det finns risk för att om lagret skulle visa sig vara helt fel blir han eller hon ansvarig.

I det sista steget i revisionsprocessen, rapporteringen, är kanske en revisor som är delägare inte så strikt i sin bedömning då det gäller ett gränsfall om det ska anmärkas i revisionsberättelsen eller om det ska göras en erinran till styrelsen. Delägaren kan eventuellt, i större utsträckning, i förhållande till en som inte är partner, oftare nöja sig med en erinran till styrelsen på grund att han/hon inte vill komma i konflikt med klienten. Det kan på motsvarande sätt vara så att revisorn är rädd för att dels själv få dåligt rykte, dels för att byrån ska få det och därmed blir mer benägen att göra en anmärkning i revisionsberättelsen istället för en erinran.

Som nämnts tidigare av Cassel, P. (föreläsninganteckningar, VT 2003, Högskolan i Kristianstad) ska revisorn vara självständig, men han säger sedan att ingen är helt oberoende då man påverkas av samspelet mellan människor. Med hjälp av detta resonemang stärks vårt påstående att det kan finnas variationer i revisionen beroende på om revisorn är partner i byrån eller ej. Variationer kan uppstå då revisorn medvetet eller omedvetet gör olika bedömningar då han/hon påverkas av samspelet mellan sig själv och klienten.

**Underhypotes 6: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns eventuella delägarskap.**

## 4.2. Kapitelsammanfattning

Uppsatsens teori består av sex individuella förutsättningar som vi antar påverkar externrevisorns bedömning när han eller hon utför arbetsmomenten i revisionsprocessen. Teorin är uppbyggd av befintlig teori och egna reflektioner. Således låter variabeln kön oss anta att t ex en kvinna kan vara mer noggrann än en man. Variabeln ålder förmodar vi bl a kan inverka genom att revisorns fysiska styrka minskar med åren och utbildningsfaktorn antar vi medför att förmågan att möta nya situationer ökar ju högre och mer varierad kunskapsbas revisorn äger. Erfarenhet förmodar vi exempelvis kan påverka revisorns arbete genom att den erfarna har en bättre förmåga att upptäcka och bedöma ett väsentligt fel än en revisor med mindre erfarenhet. De två sista variabelerna revisorsnivå och partner menar vi kan påverka revisorn, den förra bl a genom att revisorns ansvar ökar ju högre revisorsnivå revisorn befinner sig på, den senare t ex genom att en delägare har ett egenintresse i byrån.

---

---

## 5. Empirisk metod

---

*I det följande kapitlet motiverar vi valet av en surveyansats och ett icke-sannolikhetsurval. Vidare styrker vi valet av att använda en enkätundersökning och sedan beskrivs enkätens utformning.*

---

### 5.1. Metod

Med utgångspunkt i vår problemformulering och vårt syfte vill vi undersöka om det finns en variation i externrevisorers revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen och om denna kan bero på revisorers individuella förutsättningar. Vi har utvecklat en teori och huvudhypotes samt sex underhypoteser som stödjer vår problemformulering. För att testa våra hypoteser använder vi oss av en förklarande undersökning. Lekvall och Wahlbin (1993) beskriver att en förklarande undersökning är när man går ett steg längre i sin undersökning och vill klarlägga orsakssamband. Vidare beskriver de hur en undersökning på bredden inriktar sig på enskilda undersökta förhållanden. Vi har valt att göra en undersökning på bredden då vi riktar oss till närmare 160 revisorer. Att undersöka på djupet med inriktning på enskilda undersökningsenheter eller över tiden med inriktning på tidsutvecklingen anser vi inte är lämpliga metoder för att pröva våra hypoteser. Vi vill visa på variation i revisionsbedömningen och tycker därför att det lämpar sig bättre med en undersökning av ett större antal personer än av ett fåtal. Endast ett par personer ger inte ett tillfredsställande underlag utan för att kunna utröna variation krävs ett stort antal individer som på ett bra sätt kan representera yrkeskåren externrevisorer. På så sätt minskas risken för att en eventuell variation i revisionsprocessen inte beror på tillfälligheter. Att undersöka över tiden är inte intressant för oss då vi vill undersöka hur situationen ser ut i dagsläget.

Att undersöka på bredden vid en viss tidpunkt innebär att man använder sig av en tvärsnittsansats. En typ av tvärsnittsansats är en surveyansats där man passivt observerar och registrerar verkligheten "som den är" utan att själv aktivt ta del i och söka påverka den (Lekvall & Wahlbin, 1993). Vi använder oss av dessa ansatser i vår uppsats. Vi vill gå ut och mäta om variation i revisionen uppstår och har på förhand bestämt vad vi skall undersöka och ställer exakt samma frågor till alla undersökta för att så lite som möjligt påverka verkligheten. Skulle det vara så att vi påverkar verkligheten gör vi det lika då frågorna är samma till alla. Vi kommer att använda oss av en enkätundersökning, vilket passar bra vid en tvärsnittsstudie. Lewis, Saunders & Thornhill (2003) tar upp olika problem man kan stöta på genom att man använder en surveyansats. De menar att man får lägga ner mycket tid på att designa enkäter och pilottesta dem och att analysera insamlad material. Å andra sidan är vår insamlade primärdata vår egen och vi är på så sätt inte beroende av att andra skall ge oss information. Vi är förvisso beroende av att våra undersökningsindivider vill fylla i enkäten och att de gör det under en viss tid, men vi är inte beroende av att ett företag skall lämna från sig vissa rapporter eller att dyr information i form av artiklar eller böcker måste inköpas.



## 5.2. Urval och avgränsningar

Då vi vill undersöka variation i revision utifrån revisionsprocessen har vi valt att inrikta oss på externrevisorer i Helsingborg och dess närområde. Då vi endast riktar oss till revisorer i Helsingborgsområdet har vi utgått från ett icke-sannolikhetsurval. Lekvall och Wahlbin (1993) påpekar att när man använder sig av icke-sannolikhetsurval bör man vara uppmärksam på att inferensen och slumpfelen får göras på helt bedömningsmässiga grunder och att särskild uppmärksamhet och eftertanke därför är påkallad.

Då urvalet gjordes utgick vi från Eniro ABs Gula sidorna (2003) över Helsingborg. Revisionsbolag under rubrikerna Revisorer - Auktoriserade och Revisorer - Godkända togs med. De var uppdelade i områdena Helsingborg - Höganäs, Klippan - Perstorp, Landskrona - Svalöv och Ängelholm - Båstad. Vi valde att endast utgå från Helsingborg - Höganäs. Urvalet innebar att vi fick 156 personer att tillfråga. För att ett urval skall vara representativt enligt Lekvall & Wahlbin (1993) skall egentligen samtliga undersökningsenheter i målpopulationen ha möjlighet att komma med i urvalet och bli undersökta. Eftersom vi själva bestämde vem som skulle vara med i urvalet riskerar vi att inte få den representativitet som krävs. Vi anser ändå att den generalisering av resultatet som kommer att göras är acceptabel och att det förhoppningsvis kan bli ett vetenskapligt resultat. Det utvalda området innehåller både en större stad, Helsingborg, och mindre orter som Bjuv och Höganäs. Dessutom finns det både mindre och större revisionsbolag representerade.

Genom att använda oss av Eniro ABs Gula sidorna vid urvalet riskerar vi att missa en del revisorer i området. Lekvall och Wahlbin (1993) skriver att man kan få en undertäckning med telefonkatalogen som urvalsram på grund av ofullständiga telefoninnehav eller telefonkatalogens eftersläpning i registrering av ut- och inflyttningar. Alla verksamma godkända och auktoriserade revisorer i Helsingborg finns kanske inte med under rubrikerna Revisorer - Auktoriserade och Revisorer - Godkända. Det kan vara så att en revisor eller ett revisionsbolag precis har startat rörelse i Helsingborg och inte finns med i katalogen eller att en revisor precis flyttat sin rörelse till annan ort och därmed hamnat utanför Helsingborgsområdet. Finns den revisorn kvar i katalogen innebär det ett bortfall för oss när vi inte får tag i denna. Dessutom kan det finnas en minimal risk, men ändå inte helt obetydlig, för att någon revisor inte har telefon eller har hemligt nummer.

Det fanns en rubrik till i katalogen, nämligen Revisorer - Övriga. Vi har valt att inte använda oss av den rubriken då benämningen revisor inte automatiskt innebär att revisorn är godkänd eller auktoriserad. Vem som helst får kalla sig för revisor. En revisor kan syssla med allt möjligt. Han/hon kan vara siffergranskare, kontrollant eller redovisningskonsult. Genom vår undersökning vill vi inrikta oss på revisionsbyråer som har någon revisor anställd som antingen är godkänd eller auktoriserad. Därför valdes att inte använda revisorer under rubriken Revisorer - Övriga.

## 5.3. Enkäten

Vi valde att använda oss av en enkätundersökning vilket är en kvantitativ undersökning. Denna enkät visas i bilaga 1. Kvantitativa metoder försöker kvantifiera materialet för att därigenom hitta mönster eller samband mellan olika kategorier av företeelser (Bjereld, Demker & Hinnfors, 2002). En enkätundersökning passar bra i vårt arbete då det går relativt snabbt att samla in stora mängder data och dessutom är det svårt att få tag i alla individer i vårt urval för en intervju. På detta sätt når vi fler människor snabbare än om vi skulle försöka att intervjua alla. Revisorer har mycket att göra under hösten eftersom många bolag har årsbokslut per den 31 december varpå vi inte kan begära att alla ska ha tid med en intervju. Andersen och Schwencke (1998) nämner att genom att använda sig av en enkät undviker man ”intervjueffekten” dvs den påverkan som intervjuaren har på den intervjuade och dessutom innebär en enkät en relativt låg kostnad per undersökt enhet. Vidare nämner de nackdelar med en enkätundersökning. Bl a kan vi inte kontrollera att uppgiftslämnaren tolkar frågorna på det sätt som vi tänkt oss och om svarsprocenten är mycket låg kan det ifrågasättas om resultaten av undersökningen ger ett rättvisande uttryck för vad den undersökta gruppen egentligen anser.

Innan sammanställningen av enkäten gjorde vi klart för oss vilken information vi önskade att insamla. Trots mindre ingående kunskaper och träning i att konstruera enkäter hoppas vi att våra frågor verkligen täcker det problemområde som intresserar oss. Patel och Tebelius (1987) poängterar att det gäller att vara kritisk och stryka alla frågor av typen ”kan-vara-bra-att-veta” om dessa inte direkt följer av problemställningen. Vi har försökt att sammanställa vår enkät så att den följer den röda tråden samtidigt som den är inbjudande och lätt att fylla i.

### 5.3.1. Enkätens metod

Då enkäten utformades försökte vi att undvika långa och ledande frågor och vi tänkte även på vilket språk som användes. Vi ville att den som svarade på frågorna skulle förstå frågornas innehåll och uppfatta frågorna på det sätt som var tänkt. Patel och Tebelius (1987) rekommenderar att man inleder och avslutar sin enkät neutralt. Detta gjordes genom att vi inledde med en möjlighet för de tillfrågade att komma med egna kommentarer på baksidan av enkäten och uppgav var de tillfrågade kunde vända sig om det var något de undrade över. Vidare började vi med frågor om variablerna kön, ålder, utbildning, erfarenhet, revisorsnivå och delägarskap. Dessutom avslutades enkäten med en kommentar om att de som var intresserade av en summering av resultatet skulle ange sin emailadress. Mellan denna inledning och avslutning kom fyra scenariofrågor. Genom detta upplägg blev de inledande frågorna enkla och naturliga att besvara samtidigt som de självklart var relevanta för studien.

Vi anser att en enkät skall ge ett trevligt intryck och vara lätt att fylla i och därför har vi använt oss av fasta svarsalternativ. Enligt Andersen och Schwencke (1998) är fördelen med fasta svarsalternativ att svaren blir enkla att bearbeta eftersom de kan kategoriseras i förväg vilket gör att man genast kan börja räkna svaren. När man använder fasta svarsalternativ rekommenderar Patel och Tebelius (1987) att man skall försöka att variera de fasta svarsalternativen på olika sätt så att personen

som skall svara på frågorna behåller sin motivation och inte heller fastnar i ett visst svarsmonster. I våra scenarier använde vi oss bara av svarsalternativen Ja, Nej och Vet ej. Med vår enkät anser vi att det är osannolikt att respondenten skall kunna fastna i ett visst svarsmonster på de få och varierande frågorna. I det följande motiverar vi våra sex variabler utifrån enkätens utformning.

Variabeln kön delade vi som det sig borde upp i svarsalternativen man eller kvinna.

Vid variabeln ålder lämnades en rad för respondenten att själv fylla i. Vi lämnade en tom rad då vi ville ha så mycket information som möjligt. När sedan resultaten skall matas in i datorn kan vi, vid behov, dela in ålder i olika grupper för att göra det lättare för oss att bearbeta data.

Utbildning delades in i svarsalternativen grundskola, gymnasieskola, realskola och högskola/universitet. Antingen kan respondenten fylla i den ruta som anger den högsta utbildning han/hon har eller fyller respondenten i alla skolnivåer han/hon gått. Det gör ingen skillnad för vårt resultat eftersom den tillfrågade måste ha gått i grundskola och gymnasium om han/hon kryssar i högskola/universitet. Kryssar respondenten endast i realskola antar vi att han/hon har gått i grundskola som i vår undersökning även motsvarar folkskola. Vi valde att inte be den tillfrågade att ange vilken sorts högskola/universitetsutbildning han/hon har. Det kunde ju vara att respondenten endast hade läst 20 p i historia, vilket inte var relevant för vår undersökning. Marginalen för att det skall inträffa bedömer vi som väldigt liten eftersom om man arbetar som revisor och har läst på högskola antagligen har läst ekonomiska ämnen. Den formella behörigheten att nå olika revisorsnivåer har varierat och till vissa delar inte krävts. Om man räknar med att en revisor tar pension vid 67 års ålder finns det antagligen inte många revisorer kvar utan högskoleutbildning, men eftersom möjligheten finns använder vi oss av dessa variabler.

Nästa variabel var erfarenhet. Här frågades efter hur många år respondenten hade arbetat med revision. Det lämnades en tom rad för revisorn att fylla i. Vi är endast intresserade av arbetslivserfarenhet från revision i vår undersökning. Erfarenhet från andra arbetssituationer och områden kan ge en revisor ökad förståelse eller insikt, men vi har valt att inte undersöka det.

Vidare frågades efter vilken revisorsnivå revisorn befann sig på. Svarsalternativen assistent, godkänd eller auktoriserad lämnades, vilket inte gav utrymme för att svara t ex annan. Vi valde att göra denna stränga gränsdragning då det finns många olika mellansteg och positioner inom olika revisionsbolag som dessutom använder olika benämningar. Innan en assistent har blivit godkänd kan han/hon ha gjort flera prov och i och med det uppnått en ny position som exempelvis Direkt underställd påskrivande eller Produktionsansvarig.

Den sista variabeln tog upp huruvida revisorn är delägare i firman eller ej. Delägare i firman blir man oftast inte förrän efter flera år inom företaget.

### 5.3.1.1. Kontrollvariabler

Två kontrollvariabler användes, ortstorlek och byråstorlek. Kan inte variation påvisas med hjälp av våra individuella variabler kan eventuell variation vara beroende av våra kontrollvariabler.

I examensarbetet skrivet av Edwardsson och Engkvist (2002) kommer de till slutsatsen att revisorer på en liten ort har sociala kontakter med många av sina kunder och att detta leder till ytterligare en kontrollmöjlighet över sina kunder gentemot revisorer på en stor ort. De menar att trots denna skillnad klarar revisorerna kravet på oberoende, men har däremot revisorn kunder som är barndomskontakter påverkar det revisionsberättelsen på det sättet att det blir färre orena. Då Edwardsson och Engkvist kommer till den slutsatsen att skillnader kan uppkomma i någon grad i revisionen mellan revisorer i små och stora orter valdes att använda ortstorlek som kontrollvariabel. Ortstorlek delades in i stor ort, d v s Helsingborgs stad, och liten ort, d v s alla förorter och mindre kommuner i Helsingborgs närhet som hamnade under rubriken Helsingborg - Höganäs i Eniro AB:s Gula sidorna (2003).

Andersson, Cato och Hansson (2003) tar i sitt examensarbete upp att det för kommunala bolag finns skillnad i val av normgivare beroende på om den anlitate revisionsbyrå är liten eller stor. Stora byråer antas ha större erfarenhet av att revidera stora bolag och ha mer resurser. Då storleken på revisionsbyråerna har betydelse, enligt författarna, valde vi att använda byråstorlek som kontrollvariabel. Under variabeln byråstorlek räknades alla revisorer på byrå med d v s assistenter, godkända och auktoriserade. Användningen av byråstorlek, stor och liten, grundar sig på ovan nämnda undersökning (Andersson et al. 2003). Godtyckligt valdes att indela byråstorlek såsom följer: 1-9 revisorer är en liten byrå, 10 revisorer och uppåt är en stor byrå.

### 5.3.2. Konstruktion av scenario

Utifrån de fyra faserna ”Förberedande informationsinsamling”, ”Granskningsplan”, ”Granskning enligt arbetsprogram” och ”Revisionsberättelse och andra rapporter” i revisionsprocessen sammanställdes olika scenarier för att söka efter variation i revisionen utifrån revisionsprocessen som beror på de individuella variablerna. Eftersom de olika faserna redogör för en bra avgränsning mellan de viktigaste momenten i en revisionsprocess valde vi att använda oss av den indelningen. För att försöka belysa viktiga frågeställningar som kan uppkomma för revisorn under revisionen utformade vi scenarierna utifrån gränsfall. Med gränsfall menar vi att situationerna och svaren i scenarierna inte skall vara givna eller självklara. Önskan med denna undersökning är att se om det finns en signifikant skillnad mellan hur revisorer bedömer utifrån de individuella variablerna. Om det finns en signifikant skillnad kan vi inte utesluta att revisorns individuella förutsättningar påverkar revisionsprocessen.

Vi ställde upp fyra scenarier, ett utifrån varje fas i revisionsprocessen. I scenarierna presenterades först en bedömningssituation och sedan ställdes en fråga. För att inte riskera att vi lämnade för lite information i scenarierna försökte vi att inte göra beskrivningen för kort. Samtidigt fick inte beskrivningen vara för

lång så att vi tog med onödig information eller tröttade ut den tillfrågade. I och med att vi först hade frågor om revisorns individuella förutsättningar och sedan ställde upp fyra scenarier innebar det att enkäten blev två sidor lång och att den tog ca tio minuter att fylla i. Hur lång tid enkäten tog att fylla i testade vi i en pilotstudie som det redogörs för längre fram. Vi ansåg att enkäten skulle bli för lång och ta för lång tid att fylla i om vi använde oss av åtta scenarier istället för fyra. Eftersom vi delade in revisionsprocessen i fyra delar kunde vi inte använda oss av t ex fem scenarier då vi ville att varje del skulle vara lika representerade på enkäten. Det är möjligt att vi hade fått ett bättre och mer representativt resultat om vi hade använt oss av fler scenarier, men när detta vägs mot önskad svarsfrekvens menar vi att den blir högre om vi endast använder oss av fyra scenarier.

En enkät som inleds med frågor om revisorns individuella förutsättningar och sedan fortsätter med scenarier är den bästa formen för vår undersökning. Genom att sammanställa scenarier utifrån revisionsprocessen kan de mest relevanta och viktigaste momenten som en revisor utför i sin arbetssituation fångas upp. Scenarierna ger oss en möjlighet att undersöka hur ett stort antal revisorer bedömer olika situationer. Vi kan undersöka alla på ett likadant sätt med exakt samma frågor. Hade fallstudier valts att använda hade vi endast undersökt ett par revisionsbolag mer ingående. Ejvegård (1996) poängterar att man måste vara försiktig med slutsatserna man drar från en fallstudie då man endast undersöker en liten del av ett stort förlopp. Fallstudier lämpar sig inte för vårt syfte då det krävs ett större urval för att undersöka om det finns variation i revisionen.

Vidare passar inte observationer vår undersökning vare sig som ett komplement till enkäten eller som en egen undersökningsteknik. Vi har inte möjlighet att få observera alla revisorer i vårt urval p g a tidsbegränsningar från vår sida och från de upptagna revisorernas sida. Att använda ett par observationer som komplement till enkäten kan dessutom innebära en snedvridning av resultatet. De revisorer som observeras innebär ett för litet antal för att representera vårt urval korrekt. De observerade revisorerna kan även arbeta på ett visst sätt eftersom de just är observerade.

I alla våra scenarier valde vi att utgå från den associationsrättsliga formen aktiebolag. Enligt Arvidson, Larsson, Lindquist, Rohlin, Thomasson (2000) är aktiebolagsformen mycket vanlig och då särskilt i större företag. Det är endast auktoriserade eller godkända revisorer som får vara revisor i ett aktiebolag, enligt ABL 10 kap. 11 §. I ekonomiska föreningar, enskilda firmor och handelsbolag krävs det normalt inte att en revisor är godkänd eller auktoriserad så länge antalet anställda är högst 200 eller bolaget har högst 1000 PB i balansomslutning (Dahlin, Jönsson, Lundén, 2000). Eftersom aktiebolag är en vanligt förekommande företagsform och dessutom kräver en godkänd eller auktoriserad revisor anser vi att den bolagsformen är mest lämpad för våra scenarier. Att inte utgå från de andra bolagsformerna väljer vi då det skulle kunna vara en påverkande faktor i sig. Vi vill endast söka variation utifrån revisorns individuella förutsättningar och får därigenom försöka att utesluta påverkan av andra externa faktorer som t ex olika bolagsformer.

Vidare valdes att inte ta hänsyn till aktiebolag som är koncernbolag utan enbart individuella aktiebolag användes för att undvika eventuella variationer som beror

på den faktorn. Enligt bokföringslagen (BFL) 1 kap. 1-2 §§ råder bokföringsskyldighet för vissa juridiska personer såsom aktiebolag och företag som är moderföretag i en koncern. FARs revisionsbok (2002) tar upp att som huvudregel ska alla dotterföretag omfattas av koncernredovisningen, men undantag tillåts i de fall dotterföretaget är av ringa betydelse för den helhet som skall ges av koncernverksamheten. Dessutom ska samma värderingsregler som huvudregel tillämpas i koncernredovisningen och i moderföretagets årsredovisning, men enligt ÅRL är det tillåtet att använda andra principer i koncernredovisningen.

Aktiebolag kan indelas i olika storlekar. Ett stort företag är ett företag vars tillgångars nettovärde överstiger 1000 PB eller antalet anställda överstiger 200. Ett medelstort företag är ett företag vars tillgångars nettovärde överstiger 24 Mkr eller antalet anställda överstiger 10 och ett litet företag är när samma gränser underskrids (Gästföreläsare Eva Törning, VT 2003, Högskolan i Kristianstad). När värderingar görs om vad som är viktiga poster och belopp i bolag tas hänsyn till hur stort företaget är. Enligt FARs revisionsbok (2002) är det extra viktigt att lära känna och förstå hela verksamheten i små företag och dessutom måste det ägnas mer omsorg åt väsentliga transaktioner och riskfyllda poster. I huvudsak måste revisorn substansgranska de små företagen för att verkligen förvissa sig om att transaktionerna bokförts på rätt sätt då något internt kontrollsystem med arbets- och ansvarsfördelning sällan går att ha. Vi utgick från både stora, mellanstora och små aktiebolag i våra scenarier för att få den spridning av bolag som en revisor stöter på i sitt arbetsliv.

För att revisorn skall kunna granska krävs det en fungerande bokföring från den granskade partens sida. Enligt FAR Förlag AB (2001) beskriver man utifrån internationell redovisnings- och revisionsterminologi ett slags påståenden eller hävdanden från företagsledningen om de olika bokföringsposternas innehåll. Dessa kan delas in i fem kategorier; existens eller inträffande, fullständighet, tillhörighet, värdering och presentation. Det togs hänsyn till dessa kriterier och gällande redovisningsstandards vid utformning av våra scenarier. Vi har försökt att utforma våra scenarier på ett sådant sätt att de verkligen beskriver de situationer som en revisor kan råka ut för under revisionsprocessen.

I scenarierna lämnades svarsalternativen Ja, Nej och Vet ej. Då dessa alternativ valdes tvingades inte respondenten att ta ställning. Eftersom våra scenarier inte lämnade uttömmande information ansåg vi att det var orättvist mot den tillfrågade revisorn att utkräva ett ställningstagande som Ja eller Nej. Om vi hade tvingat revisorn att ta ett sådant ställningstagande menar vi att det skulle kunna leda till ett större bortfall eftersom vi hade försatt revisorn i en obehaglig situation. Lekvall & Wahlbin (1993) menar att Ja och Nej frågor är en enkel form av bundna svarsalternativ men man bör dock inte glömma alternativet Vet ej vid kunskapsfrågor. Även Andersen och Schwencke (1998) betonar att man bör använda sig av Annat eller Vet ej då svarsalternativen måste täcka alla befintliga möjligheter.

Våra scenarier ställdes upp utifrån gränfall, d v s det skulle inte finnas några klara och alldeles för enkla svar. Vår hypotes går ut på att visa variation i revisorns granskning utifrån revisorns individuella förutsättningar och för att göra

detta ville vi få revisorn att verkligen tänka efter och sedan lämna sitt personliga svar. Risken med att lämna svarsalternativet Vet ej är att den tillfrågade väljer att inte fundera över ställningstagandet fullt ut utan väljer den enkla utvägen. Vi valde att ställa denna risk mot våra förhoppningar om att bortfallet istället skulle minska.

### 5.3.2.1. Scenario 1

Scenario 1 tog upp problemet med att revisorn inte själv aktivt deltagit i den förberedande informationsinsamlingen utan delegerat det ansvaret till medarbetare. Enligt FARs revisionsbok (2002) bör revisorn personligen vara engagerad i informationsinsamlingen då man vill uppnå en väl genomförd företagsanalys. Det krävs att revisorn får god insyn i kundföretaget och ett bra underlag för att den fortsatta granskningen skall bli lyckad. Därför valdes att utforma scenario 1 utifrån bedömningssituationen huruvida revisorn själv aktivt deltar i den förberedande informationsinsamlingen eller ej. Revisorn bör vidare känna till gällande lagar och förordningar för det aktuella företaget. Våra scenarier handlade om aktiebolag varpå de viktigaste lagarna var ABL, ÅRL och BFL. Även rekommendationer från bokföringsnämnden, redovisningsrådet och FAR bör kännas till av revisorn.

När en revisor har arbetat med samma kund i ett par år lär han/hon känna kunden och dess verksamhet. Då kan revisorn snabbare se förändringar utifrån medarbetarens insamlade information. Revisorn känner till hur kundens nyckeltal brukar se ut, som exempelvis omsättning och resultat. Endast då revisorn misstänker att något inte står rätt till går han/hon in och tittar speciellt på det misstänkta området. I scenariot hade revisorn en ny medarbetare som samlade in informationen. Även om kunden är känd sedan tidigare hade revisorn en ny medarbetare som han/hon inte kände, vilket gjorde det svårare för revisorn att bedöma huruvida han/hon aktivt skulle delta i informationsinsamlingen eller ej.

Om situationen hade varit sådan att det hade rört sig om en ny kund istället för en ny medarbetare hade även det varit en svår situation för revisorn att ta ställning till. Då det är den huvudansvarige revisorn som skriver på revisionsberättelsen som sista steg i revisionsprocessen kan det innebära att han/hon väljer att själv delta. Genom detta scenario ville vi undersöka om de tillfrågade revisorerna varierade i sina svar beroende på deras individuella förutsättningar. Nedan motiverar vi scenariot utifrån våra sex variabler.

Då det gäller variabeln kön kan det vara så att kvinnor är mer noggranna med att själv få informationen verifierad och få en helhetssyn över revisionen medan männen lutar på information som de fått från sina medarbetare.

Ålder kan innebära att man har olika värderingar om vad som är värdefull information. En äldre revisor kan tycka att det är jobbigt med en intensiv och grundlig insamling av information som kräver kraft och energi och därmed slarva med att själv aktivt delta. En ung revisor med mer energi och arbetsvilja kanske är mer benägen att aktivt delta varpå denna situation i scenariot aldrig skulle godkännas.

Utbildning ökar lärandet i arbetslivet och därmed ökar förståelsen för den tillgängliga informationen, d v s utbildning ökar förståelsen för vilken information den huvudansvarige revisorn själv måste verifiera. Här förmodar vi att en revisor med mer utbildning kan se situationen med vidare ögon, vilket gör honom/henne mer säker på huruvida aktivt deltagande krävs eller ej.

Med erfarenhet följer förståelse för vilken information som är väsentlig och revisorn får ett mer tränat öga för vilken information som han/hon bör verifiera själv. En revisor med lång erfarenhet har troligtvis kommit i kontakt med nya medarbetare förr och då vet han/hon hur man bör hantera situationen. Det kan vara så att revisorn endast har erfarenhet av otroligt duktiga och noggranna medarbetare, vilket gör att han/hon förlitar sig till fullo på informationen från den nye medarbetaren.

Revisorsnivån kan spela roll då revisorn ofta får mer ansvar ju högre nivå han/hon är på och dessutom kan bli skadeståndsansvarig. En huvudansvarig revisor som oftast är en auktoriserad revisor bör inte ta några chanser och bedömer kanske därmed att han/hon inte enbart kan lita på den nya medarbetarens insamlade information trots att kunden är känd sedan tidigare. En revisor på lägre nivå kan också få visst ansvar, vilket t ex kan innebära att vara ansvarig för ett visst område som produktion. Är revisorn produktionsansvarig ser han/hon kanske extra noga till sitt område då det gäller insamling av information och mindre noga till andra områden. I scenariot skulle det innebära att revisorn endast aktivt deltar vid insamling av information för det ansvarsområde han/hon har.

En revisor som är delägare värnar kanske mer om en stor klient än om en liten varför han eller hon angående den lilla klienten nöjer sig med information från sin medarbetare. Revisorn vill kanske se till att grunden för hela revisionsprocessen sköts utmärkt hos den viktiga kunden medan den mindre viktiga kunden får nöja sig med mindre engagemang. Denna eventuella skillnad kommer antagligen inte kunderna att märka förrän något fel eller någon miss uppdagas. Det kan även vara så att revisorn blir mer ansvarsfull inför alla kunder som partner då han/hon har ett personligt intresse i byråns totala resultat. Alla kunder skall då skötas minutiöst, vilket innebär att informationsinsamlingen av enbart den nya medarbetaren i scenariot aldrig ska godkännas oavsett om kunden är viktig eller ej.

### 5.3.2.2. Scenario 2

Scenario 2 handlade om problemet med att göra en avgränsning för vad som är ett väsentligt fel. FARs revisionsbok (2002) beskriver att en granskningsplan bl a skall ange vilka områden granskningen skall inriktas på, vilka granskningsmetoder som skall användas men framför allt går granskningsplanen ut på att revisorn med hjälp av denna skall kunna upptäcka väsentliga fel. P g a detta valde vi att ställa upp ett scenario som utgick från en felaktig fakturering och huruvida detta innebär ett väsentligt fel eller ej. Vi hade kunnat använda oss av en annan situation än just en felaktig fakturering. Vi ansåg dock att det exemplet på ett bra sätt kunde demonstrera problematiken med vad som kan anses som ett väsentligt fel då det var ett moment som förekommer hos nästan varje kund i det dagliga arbetet.



Situationen utgick från ett litet aktiebolag med 3 anställda varav en skötte den löpande redovisningen. En faktura skrevs ut på ett felaktigt belopp och den betalades dessutom av kunden som inte upptäckte felet. Granskningsplanen sätter upp en mall för vad som är väsentliga fel att upptäcka och den måste anpassas efter företagets EK. För att det skall vara ett väsentligt fel måste det innebära en risk för revisorn. Risker framkommer eftersom revisorn blir skadeståndsansvarig enligt ABL 15 kap. 2 § om överträdelse sker av denna lag. Detta medför att när det EK understiger hälften av det registrerade AK skall en kontrollbalansräkning upprättas och bolaget eventuellt gå i likvidation eller konkurs.

I scenariot förbättrade den felaktiga faktureringen resultatet, vilket hade kunnat påverka det EK. Skulle det vara så att bolagets EK understeg hälften av AK hade det förbättrade resultatet kunnat hjälpa till att höja det EK över den kritiska gränsen igen. Detta medförde att felet i scenariot hade kunnat anses som ett väsentligt fel. Situationen i detta scenario kunde även ha brutit mot skattelagstiftningen då ett felaktigt momsbelopp redovisades för fakturan. Det var ett utgående momsbelopp, vilket innebar att företaget betalat för mycket vid sin momsdeklaration. Eftersom bolaget betalade för mycket och inte för lite moms menar vi att detta belopp förmodligen inte kommer att uppmärksammas. Enligt ABL skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om det reviderade bolaget har brutit mot skattelagstiftningen och revisorn skall dessutom genast sända en kopia av revisionsberättelsen till skattemyndigheten. Om någon tillfrågad revisor anser att felet är ett väsentligt fel blir det svårt för oss att avgöra om den tillfrågade tänker på momsredovisningen eller resultatet, men detta påverkar ej scenariots syfte. Med utgångspunkt i detta scenario hoppas vi kunna hitta variationer i revisionen utifrån revisionsprocessen beroende på externrevisorns individuella förutsättningar då det gäller att bedöma vad som är ett väsentligt fel. Nedan motiverar vi scenariot utifrån våra sex variabler.

När det gäller variabeln kön menar vi att det finns en variation mellan män och kvinnor. Kvinnor kan vara mer rädda för att inte upptäcka väsentliga fel varpå de sätter gränsen lägre för vad som bör upptäckas. Detta innebär att en kvinna med större sannolikhet anser att detta belopp är ett väsentligt fel. Män kanske anser att den felaktiga faktureringen visserligen är ett fel som bör upptäckas men inte att det kvalificeras som ett väsentligt fel.

En yngre revisor torde vara mer ivrig att hitta väsentliga fel eftersom han/hon är rädd för att missa något. Den yngre revisorn som är mer osäker och oerfaren kan därmed sätta gränsen lägre för vad som är ett väsentligt fel trots att felet kanske inte skall klassas som väsentligt. En äldre revisor har en annan förmåga att bedöma väsentliga fel och kanske tycker att den felaktiga faktureringen aldrig kan påverka det EK så mycket att det skulle påverka huruvida en kontrollbalansräkning skall upprättas eller ej.

En revisor med en god utbildning kan troligen utföra sitt arbete på ett mer korrekt sätt än en som saknar denna grund. Utbildning medför att revisorn ökar sin förståelse för vilka fel som ska anses som väsentliga då han/hon har större kunskap om området. En revisor med utbildning borde känna till rekommendationer och lagar bra varpå han/hon kanske direkt avgör utifrån scenariot att ett sådant fel mycket riktigt kan komma att påverka det EK i

betydande grad. Någon med lägre utbildning, eller ingen alls, kan ha svårare att avgöra vad som är ett väsentligt fel och det kan här uppstå variationer i svaren.

Med erfarenhet utvecklas ett yrkeskunnande och en kompetens vilket vi kan tänka oss spelar roll vid bedömning av vad som bör anses som ett väsentligt fel. En revisor med mer erfarenhet i förhållande till en med mindre kan vara mer effektiv och självsäker, vilket kan leda till bättre och snabbare bedömning om t ex felet i scenariot är ett väsentligt fel. En revisor med mindre erfarenhet upptäcker kanske inte den felaktiga faktureringen alls då han/hon inte har vanan av att kontrollera vad som är avvikande.

Då det gäller variationer beroende på revisorsnivå bedömer vi att en revisor på en högre nivå har ett större ansvar och därmed är mer benägen att hitta riskområden och väsentliga fel. Det är den ansvarige revisorn som upprättar granskningsplanen som bl a anger mot vilka områden revisionen ska inriktas. En auktoriserad revisor arbetar vanligen som huvudansvarig vilket innebär att det är han/hon som är den påskrivande revisorn. Detta torde medföra ett striktare förhållningssätt mot väsentliga fel vilket innebär att den felaktiga faktureringen med hög sannolikhet kommer att anses som ett väsentligt fel. En assistent utan ett större ansvar kanske är mildare i sin bedömning angående faktureringen.

Att vara delägare eller ej i revisionsbolaget spelar antagligen roll då det gäller att bedöma väsentliga fel. En revisor som är partner kanske är mindre benägen att påpeka vissa väsentliga fel hos viktiga klienter, vilket kan medföra ett fördelaktigare resultat för klienten. Revisorn finner och påpekar kanske felet men anser inte att det är ett väsentligt fel. Det kan även vara så att en revisor som är partner blir mer benägen att hitta väsentliga fel eftersom han/hon gärna vill göra bra ifrån sig. Revisorn vill visa att han/hon inte är slarvig och menar att faktureringen av det felaktiga beloppet uppenbart är ett väsentligt fel.

### 5.3.2.3. Scenario 3

Scenario 3 tog upp en situation där revisorn skulle ta ställning till om en kontrollinventering borde utföras. Granskning i ett bolag kan grovt indelas i de två viktigaste momenten internkontrollgranskning och substansgranskning. Då endast ett scenario per fas i revisionsprocessen gjordes var vi tvungna att välja om vi skulle ställa upp ett scenario om internkontrollgranskning eller substansgranskning. Vi valde att utgå från substansgranskning då många företag enligt FARs revisionsbok (2002), speciellt mindre, saknar intern kontroll vilket medför att revisorn måste substansgranska. Då substansgranskning är mer vanligt förekommande valde vi att titta på lagerinventeringen då varulager är en av de viktigaste och ofta största posterna på resultaträkningen.

Scenariot utgick från ett litet aktiebolag med endast 3 anställda och ett varulager som vid förra balansdagen var värt 400 000 kr. Vi satte upp en situation där ägaren hade gjort en inventering och påpekade för revisorn att han/hon inte behövde göra en kontrollinventering. Revisorn hade reviderat bolaget i 5 år. Ett varulagervärde får inte innehålla för stora avvikelser från det verkliga värdet eller anskaffningsvärdet varpå det är viktigt att kontroll sker. I scenariot utgjordes varulagret av 40 % av balansomslutningen vilket var ett väsentligt värde. Om

varulagret utgörs av ett väsentligt värde bör revisorn utföra en kontrollinventering eftersom han/hon skall följa god revisionsledning enligt ABL 10 kap. 4 §. En kontrollinventering utförs i nära anslutning till inventeringen och den kan utföras genom t ex stickprov. Nedan motiverar vi scenariot utifrån våra sex variabler.

Variationer beroende på revisorns kön kan uppstå då det gäller att själv kontrollinventera lagret. En kvinna ifrågasätter kanske lagervärderingen mer än vad en man gör. Kvinnor är eventuellt mer benägna att gå ut på lagret och verkligen utföra en kontrollinventering då kvinnor kan vilja ha lagret verifierat med egna ögon. Det kan även vara så att en kvinnlig revisor inte har så stor tillförlitlighet till den information som tillhandahålls från ägaren utan vill själv kunna tillstyrka den. Den manliga revisorn däremot kan ha större förtroende för information som han fått från ägaren då han kanske är mindre misstänksam mot ägaren.

Då det gäller variation beroende på variabeln ålder anar vi att den yngre är mer energisk och själv går ut på lagret medan den som är äldre kanske tänker att det brukar stämma. Det kan också vara att den yngre är mindre självsäker och därför inte vågar visa att han inte litar på ägaren och därför inte själv går ut på lagret och tittar medan den äldre har en bättre självkänsla samt auktoritet och själv kontrollerar lagret.

Utbildning är en variabel som vi bedömer kan påverka huruvida revisorn själv utför en kontrollinventering eller ej. En revisor med längre utbildning har större kunskap om lagar och rekommendationer än en med mindre utbildning och kan därmed, med större sannolikhet, fatta ett korrekt beslut angående kontrollinventeringen. Revisorn med lägre utbildning saknar en varierad kunskapsgrund vilket gör att han/hon kan ha svårare att relatera nya situationer till egen kunskap.

En revisor med mer erfarenhet har högre yrkeskunnande och kan därmed utföra sitt arbete på ett mer framgångsrikt sätt. Detta ökar förmågan att kunna värdera om han/hon själv måste gå ut och titta på lagret. Det kan vara så att en revisor med mer erfarenhet vet att det brukar stämma i företagets inventeringar och han/hon har aldrig råkat ut för några väsentliga avvikelser vid en kontrollinventering, vilket medför att en kontrollinventering aldrig utförs.

En revisor på lägre revisorsnivå kan vara mer ivrig och vilja ”visa framfötterna”. Detta kan medföra att han/hon vill göra en snabb revision och därmed inte bryr sig om att titta på lagret då det skulle ta onödigt med tid. Det kan möjligen också vara tvärtom, att en revisor på en lägre nivå är mer noggrann än en revisor på högre nivå då han/hon inte vill riskera att ertappas med slarv.

Är revisorn delägare i företaget kan det vara så att han/hon är mer noggrann i sin revision på sin befattning och därmed går ut och kontrollinventerar. Det kan även vara att en revisor som är partner har ett egenintresse i kundföretaget och inte vill vara för petig då han/hon vill behålla kunden. Detta skulle medföra att en kontrollinventering inte utförs då revisorn inte vill stöta sig med ägaren av kundföretaget.

#### 5.3.2.4. Scenario 4

Scenario 4 uppställdes utifrån faser ”rapportering” där målet enligt FARs revisionsbok (2002) är att göra uttalanden om årsredovisningen och räkenskaper samt förvaltningen i en revisionsberättelse. Därför valde vi att ställa upp en situation där revisorn fick ta ställning till huruvida en anmärkning borde göras i revisionsberättelsen eller ej. Situationen handlade om luftfakturer som hade ställts ut av en styrelseledamot och blivit korrigerade till årsskiftet efter upptäckt av revisorn. Det viktigaste med detta scenario var huruvida revisorn ville anmärka eller ej och idén till scenariot hämtade vi ur FARs revisionsbok (2002) där ett exempel tas upp om fiktiva fakturer.

Ekonomins funktion är i grunden beroende av förtroende och detta stärks med hjälp av revisorns arbete. Revisorn är invald i företaget för att kontrollera att verksamheten sköts korrekt och att siffrorna i bokföringen stämmer. Man måste kunna lita på årsredovisningen vare sig man är ägare till bolaget, funderar på att köpa aktier i bolaget eller för att kunna godkänna eventuella lån.

Luftfakturorna, i scenariot, upptäcktes vid revisionen av externrevisorn. Detta innebär att den interna kontrollen i bolaget brustit, eftersom felet borde ha upptäckts vid bolagets egna kontroller och styrelsen kan delvis ha brustit i sin förvaltning. Här krävs det kanske inte att revisorn anmärker i revisionsberättelsen då felet är rättat. Revisorn skall uttala sig om styrelseledamöterna bör beviljas ansvarsfrihet för åtgärder de företagit som kan föranleda ersättningsskyldighet. Då felet var rättat borde styrelsemedlemmarna beviljas ansvarsfrihet. Även om det inte skulle innebära en anmärkning får revisorn ange sådana här uppgifter i revisionsberättelsen om han/hon anser att aktieägarna bör få kännedom om dem. Enligt FARs revisionsbok (2002) bör man som revisor tänka på att även en anmärkning i en revisionsberättelse i ett fall där allt har ordnat upp sig kan skada bolaget. Vi hoppas kunna påvisa eventuella variationer, med hjälp av detta scenario, beroende på revisorns individuella förutsättningar. Nedan motiverar vi scenariot utifrån våra sex variabler.

Då det gäller variabeln kön är kvinnor eventuellt mer benägna att vara hårda i sin bedömning vilket kan leda till en anmärkning i revisionsberättelsen. Om män är mer förlåtande bryr de sig inte om att anmärka eftersom felet faktiskt är åtgärdat.

Vi tror även att det kan finnas variation beroende på ålder då en yngre revisor är mer osäker än en äldre. Detta skulle medföra att den yngre blir osäker om han/hon verkligen borde göra en anmärkning i revisionsberättelsen och därmed låter bli. En äldre revisor kan vara mer självsäker och genom sin auktoritet har han/hon inga problem med att göra en anmärkning.

Då det gäller utbildning kan det vara så att en revisor med längre utbildning har större kunskap om när det verkligen krävs att göra en anmärkning än en med lägre utbildning. Revisorn med lång utbildning bör känna till ABL och begreppet god revisionssed väl varpå han/hon bör veta att även om felet är åtgärdat kan styrelsen ha brustit i sin interna kontroll. Detta kan leda till en anmärkning, men framförallt bör en rapportering göras till styrelsen om att de brustit i sitt ansvar.

Variabeln erfarenhet spelar antagligen stor roll då en revisor med längre erfarenhet borde ha större förmåga att bli analysera och fatta bättre beslut. Detta medför att en revisor med längre erfarenhet har lättare för att besluta om det krävs en anmärkning i revisionsberättelsen eller ej. Han eller hon ska, genom sin erfarenhet, kunna se i scenariot om styrelsen har brustit i sin förvaltning eller ej medan en revisor med mindre erfarenhet av sådana här situationer kanske inte riktigt vet vad som bör göras.

Revisorsnivån bedömer vi kan spela roll genom att en revisor på lägre nivå kan vara mindre benägen att vilja anmärka eftersom han/hon även har ett mindre ansvar och inte inser allvaret. Däremot kan en revisor på högre nivå ha större ansvar och därmed betona allvaret och inte strunta i en anmärkning i revisionsberättelsen.

Då det gäller huruvida revisorn är delägare eller ej i byrån misstänker vi att en revisor som är delägare är mindre benägen att göra en anmärkning i revisionsberättelsen på att det kan vara en stor och viktig klient. Revisorn vill inte stöta sig med den inkomstgivande kunden. Det kan också vara så att revisorn som är partner är mer ansvarsfull och sträng i sin bedömning då han/hon är rädd om byråns och sitt eget rykte, vilket kan leda till en anmärkning.

## 5.4. Pilotstudie

Lewis, Saunders och Thornhill (2003) anger att skälet till att pilottesta är att förfinas enkäten så att respondenterna inte har några problem med att svara på frågorna och att det inte blir några problem med att insamla data. Vidare ger de tips om att man bör ta reda på hur lång tid enkäten tar att fylla i, hur klara instruktionerna är, om någon fråga är oklar eller tvetydig, om någon fråga får respondenten att känna sig illa till mods, om layouten är klar och attraktiv, om man kan följa den röda tråden samt ge utrymme för andra kommentarer.

Pilotstudien, som var en liten förundersökning av vår enkät, utfördes hos en externrevisor som arbetar på ett stort revisionsbolag i Malmö. Valet att pilottesta enkäten på just detta revisionsbolag beror på att vi har kontakter där. Dessutom består vårt urval av revisorer i Helsingborgsområdet, vilket innebar att vi inte pilottestar enkäten på samma revisor som är med i vårt urval. Hade vi pilottestat enkäten på en revisor i urvalet skulle risken ha varit stor för att revisorn kunnat bli påverkad av oss om hur han/hon skulle svara. Dessutom skulle revisorn hunnit fundera mer ingående över scenarierna, kanske till och med slagit upp ”de rätta” svaren eller påverkat sina kolleger genom att diskutera scenarierna med dem.

Vi är medvetna om att pilottestet hade kunnat bli bättre om det hade genomförts på fler personer med varierande individuella förutsättningar. Men på grund av revisorernas tidsbegränsningar kunde vi endast utföra pilottestet på en revisor. Vi fick många bra kommentarer och synpunkter om vår enkät som vi tog åt oss. Det kan finnas risk för att vår enkät nu speglas av den tillfrågade revisorns personliga ståndpunkter eller revisionsbyråns arbetssätt men den risken bedömer vi som liten. Även om det skulle vara så att enkäten speglar den tillfrågade revisorns ståndpunkter görs bedömningen att det inte kommer att påverka resultatet av

undersökningen. Vi menar att revisorerna i urvalet kommer att svara på enkäten utifrån sina individuella kvalifikationer.

Vid pilottestet tilläts revisorn fylla i enkäten, ta tid på hur lång tid det tog att fylla i den och sedan diskuterades enkäten tillsammans med revisorn varpå revisorn kommenterade den. Revisorn som vi utförde vår pilotstudie på har följande individuella förutsättningar. Revisorn är en man som är 27 år gammal, har universitetsutbildning och har arbetat med revision i 3 år. Han har gjort en del revisionsprov på sin arbetsplats men med vår indelning av revisorsnivåer hamnar han på nivån assistent. Han är ej partner i firman. Enkäten tog ca 10 minuter att fylla i för revisorn. Vidare var layouten klar och tydlig. Revisorn fann att det fanns vissa oklarheter i scenarierna. Med hans hjälp rättade vi till tvetydigheter och diffusa meningar.

Det tydligaste exemplet på korrigeringar med hjälp av pilottestet är scenario 2 som utgår från granskningsplanen och svårigheten med att bedöma vad som är ett väsentligt fel i det individuella företaget. Här hade vi en situation som utgick från en felaktig momsredovisning och huruvida revisorn ansåg att detta var ett väsentligt fel eller ej. Svartalternativen Ja, Nej och Vet ej lämnades. Revisorn uppmärksammade oss på att detta fel var så litet att det inte utgjorde en tillräckligt svår situation att ta ställning till, d v s det var inget gränsfall. Dessutom påpekade revisorn att en felaktig momsredovisning kan innebära ett brott mot skattelagstiftningen och då inga klara beloppsgränser gäller för det kunde svaret på scenariot bli Ja. Efter pilottestet ändrade vi scenariot till att omfatta en felaktigt utskriven faktura istället. Summan ändrades också.

Vidare poängterade revisorn hur bra det var att vi hade valt en enkät i pappersform. Han menade att på sin arbetsplats finns det många anställda som är äldre än honom och som är vana vid att arbeta med dokument i pappersform. En enkät utskickad via mail kanske inte hade fått samma respons som en enkät i pappersform. Revisorn tyckte att våra fyra scenarier var lagom långa och efter diskussion och hjälp från revisorn fann han dem även uttrycka situationer utifrån gränsfall. Vi vill att scenarierna skall vara konstruerade utifrån gränsfall eftersom vi vill undersöka variation i revisionen utifrån revisionsprocessen. Vidare fann revisorn att det inte behövdes fler scenarier eftersom det redan tar en stund att fundera över de som finns och fylla i enkäten. Revisorn ansåg också att antalet scenarier torde räcka för att fånga de önskade variablerna.

Att genomföra en pilotstudie gagnade oss väl eftersom en revisor med ett par års arbetslivserfarenhet och ett tränat öga gick igenom enkäten tillsammans med oss. Vi kunde på så sätt göra vår enkät bättre och ta bort fel som skulle kunna påverka vårt resultat negativt som ett större bortfall eller otydliga frågor som tvingar revisorer att lämna blanka svar.

## 5.5. Genomförande av studien

Vi valde att själva lämna och samla in enkäterna hos vårt urval. Först ringde vi till de olika revisionsbyråerna och presenterade oss. Vi berättade vad vi ville, hur vi skulle gå till väga, hur lång tid det skulle ta och vi poängterade anonymiteten och undersökningens konfidentiella natur. För att hjälpa oss själva att komma ihåg vad

vi skulle säga samt för att vi inte skulle staka oss sammanfattade vi en telefonguide som vi använde oss av då vi ringde (se bilaga 2). För att försöka öka svarsfrekvensen något utformade vi ett introduktionsbrev till enkäten som förklarar skälet med undersökningen. För introduktionsbrev se bilaga 3. Detta brev placerades upprätt på ett egentillverkat stativ bakom enkäterna. Brevet innehåller en kort presentation om oss, vårt syfte med undersökningen, hur lång tid det tar att fylla i enkäten samt information om att vi behandlar svaren konfidentiellt i aggregerad form. Innan vi ringde till revisionsbyråerna såg vi till att alla enkäter och introduktionsbrev med hållare var tryckta och gjorda.

Genom att själva distribuera enkäten hoppas vi att det minskar bortfallet. Vi ville visa att vi är engagerade och angelägna om att få enkäten ifylld. De flesta revisorer som vi kom i kontakt med uppfattade undersökningen som mycket positiv. Tyvärr fanns det även några som inte alls var intresserade. Vid kontakt med de olika revisionsbyråerna fick vi tala med en kontaktperson som var revisor. Vid varje tillfälle ville kontaktpersonen först själv läsa igenom enkäten innan den distribuerades till de andra revisorerna. Alltså lämnades enkäterna och introduktionsbrevet med stativ över till personen samtidigt som vi instruerade om hur vi hade tänkt oss. I och med detta kunde vi inte kontrollera om introduktionsbrevet användes på det sätt vi menat och inte heller kan vi vara säkra på att alla i urvalet verkligen fått chansen att ta ställning till om dessa ville fylla i enkäten eller ej.

Lewis, Saunders och Thornhill (2003) skriver att det är svårt att kontrollera att det verkligen är rätt person som svarar på enkäten men att man skulle kunna kontrollera det vid upphämtandet. Vi kommer inte att kunna kontrollera huruvida det är rätt person eller ej som har fyllt i enkäten eftersom vi inte själva har delat ut enkäten till varje respondent. Om introduktionsbrevet och enkäterna placerades i fikarummet som är en naturlig samlingsplats för interaktiva möten riskerar vi att de tillfrågade kan bli påverkade av andra svarande. Diskussioner kan uppstå om de olika scenarierna vilket får individerna att tolka svaren på liktydiga sätt.

Enkäten ger oss en ypperlig möjlighet att insamla data men det blir svårt för oss att identifiera respondenten om vi skulle vilja återvända för att inhämta tilläggsinformation. Vi valde att inte bry oss om någon uppföljning med insamling av tilläggsinformation då vi lovade deltagarna i vår undersökning anonymitet. Enligt Wallén (1996) finns det en nära koppling mellan etik och krav på god kvalitet i forskningen. Ett par grundläggande etikkrav gäller försökspersoners integritet och att undersökningarna inte skall vålla någon skada. Vi följer forskningsetiska standards och kommer att behandla svaren konfidentiellt samt presentera dem i aggregerad form. Vi vill att de tillfrågade skall få vara anonyma eftersom vi då tror oss få de mest ärliga svaren. Vi vill utröna variation utifrån revisorns individuella förutsättningar och vi vill att de tillfrågade skall känna sig säkra, d v s verkligen fylla i enkäten utifrån sina egna funderingar och ståndpunkter.

Enligt Lewis, Saunders och Thornhill (2003) får många företag förfrågningar från andra som vill ha tillgång till information om dem. Företagen kan inte tacka ja till alla som frågar dem. Dessutom är det väldigt viktigt att skapa ett intresse hos den tillfrågade om undersökning. Tre mindre revisionsbolag hade inte tid med att ta

emot oss personligen utan föredrog att få enkäten via post, varpå vi postade enkäten samt svarskuvert. Vidare nämner Lewis, Saunders och Thornhill att man skall göra det lätt för de undersökta att svara och skapa förtroende samt trovärdighet för sig. Vi underlättade för de undersökta genom att vi själv lämnade och inhämtade enkäterna.

Vissa revisorer fick vi påminna med ett telefonsamtal. Då vi ringde runt uppmärksammade oss en av respondenterna på vad han ansåg vara en viktig aspekt. Han var assistent vid en liten revisionsbyrå i en mindre ort. Han valde att inte fylla i enkäten p g a att han menade att assistenters roll respektive en godkänd eller auktoriserad revisors roll inte är den samma. En assistent, som han själv, arbetar med kunden endast fram till bokslutet. Sedan tar den godkända eller auktoriserade revisorn över för att ta hand om själva revisionen som bl a innebär den slutliga kontrollen, vilka belopp som är väsentliga, genom att se på bokslutet och vad som eventuellt skiljer sig från förra året. Respondenten poängterade att de helt enkelt har "olika tankesätt". Respondenten tog upp scenario 2 där en felaktig fakturering inte hade uppmärksammats. En faktura hade där skrivits ut på 9 000 kr fast att den skulle vara på 3 000 kr. Respondenten förklarade hur det endast är han, i egenskap av assistent, som upptäcker sådana här fel då det är han som sysslar med det förberedande bokslutet. När den godkända eller auktoriserade revisorn sedan tar över ser han/hon endast till totalsummorna i bokslutet för att upptäcka vilka belopp som väsentligt skiljer sig från det normala.

Respondenten uppmärksammade oss på en aspekt som vi inte tänkt på tidigare, nämligen att assistenten och den godkända eller auktoriserade revisorn "tänker olika". Vi har varit i kontakt med många revisorer både via telefon och via personlig kontakt, men ingen annan har uppmärksammat oss på denna aspekt. Detta får oss att fundera över om situationen ser likadan ut överallt. Respondenten tillhörde en mindre revisionsbyrå i en mindre ort och de har sitt sätt att arbeta på. Det är möjligt att revisorer arbetar annorlunda på större revisionsbolag i större orter. Då denna respondent väljer att avstå från att svara på enkäten p g a aspekten "olika tankesätt" innebär detta ett bortfall. Det är möjligt att andra har tänkt likadant och att detta är en orsak till bortfall.

## 5.6. Datainsamling

För att genomföra en god operationalisering, d v s översätta våra teoretiska begrepp till något konkret och mätbart, har vi utgått från att försöka uppnå hög validitet och reliabilitet. Enligt Patel & Tebelius (1987) bör den insamlade informationen innehålla tillämplighet, validitet, reliabilitet och noggrannhet. Informationen skall vara tillämplig i den mån val av insamlingsteknik och undersökningsgrupp skall ge den önskade informationen i förhållande till frågeställningen. Med validitet menas hur väl mätinstrumentet svarar mot de egenskaper som forskaren önskar mäta. Med hjälp av vår sammanställda enkät, som presenteras nedan, tror vi oss kunna undersöka och mäta det vi avser att mäta. Vi vill mäta variationer i revisionen och genom att sammanställa enkäten utifrån fyra olika scenarier tror vi oss kunna fånga dessa aspekter. Fördelen att använda sig av kunskapsscenarioer är att risken för att respondenten ska variera i sina svar minskar jämfört med frågor där respondenten ska yttra sina subjektiva attityder.



Vid en attitydundersökning mäter man en individs värderingar, vilket är svårt att operationalisera och mäta (Lekvall & Wahlbin, 1993).

Lewis, Saunders och Thornhill (2003) tar upp olika hot mot validitet som bör uppmärksammas och som har att göra med bl a historik, testning och arrangemang. Det är svårt för oss att uppmärksamma vad som har hänt tidigare i revisionsbolagen som vi skall undersöka. Personer kan t ex ha blivit avskedade p g a arbetsbrist och detta kan påverka stämningen på arbetsplatsen vilket kan påverka svaren på enkäterna. Under testningsmomentet kan de tillfrågade påverka resultatet genom att svara på ett visst sätt för att det skall se bra ut utifrån deras perspektiv. Risk finns för att svaren som ges inte blir ärliga. Risker för detta försöker vi att minska genom att informera om att undersökningen sker efter forskningsetisk standards och att svaren behandlas konfidentiellt. Då det gäller arrangemang kan revisorns arbetsplats precis ha genomgått en förändring. Påtryckningar kan ha kommit från chefen om att arbetshastigheten och effektiviteten måste öka. Detta kan leda till minskad validitet då revisorer under påtryckningar kan ge förhastade svar på våra enkäter.

Reliabilitet innebär, enligt Patel och Tebelius (1987), hur tillförlitligt eller pålitligt ett mätinstrument är, d v s hur väl mätinstrumentet motstår olika slumpinflytanden. Bjereld, Demker och Hinnfors (2002) beskriver flera olika sätt att pröva eller stärka reliabiliteten i en undersökning. Ett sätt är att låta någon annan genomföra delar av undersökningen för att se om resultatet blir det samma. Ett annat sätt är att forskaren arbetar med olika analysinstrument för att undersöka om resultaten förändras beroende på vilket analysinstrument som används. Enligt Wallén (1996) skall ett bra mätinstrument ge samma värden vid upprepning av mätningen under förutsättning att mätobjektet är stabilt. Vi hoppas att uppnå hög reliabilitet då vi utformat enkäten på ett sådant sätt att den bör uppfattas lika av alla tillfrågade. Vi är medvetna om att reliabiliteten kan minska i och med att vi inte kan garantera att mätobjektet är stabilt. De tillfrågade kan påverka resultatet antingen med vilja eller utan att veta om det. Lekvall och Wahlbin (1993) nämner att om respondenten är osäker i sin inställning till det man frågar om kan mätresultatet bli olika vid olika tillfällen. Vidare kan respondenten känna sig tvungen att ge svar på något eller kan respondenten göra gissningar om något han/hon har glömt bort.

Noggrannhet vid insamling av information har, enligt Patel och Tebelius (1987), att göra med precision, objektivitet och exakthet. Precision är beroende av i vilken grupp mätningarna klassificeras. Våra mätningar kommer att hamna i grupper som nominalskalor och ordinalskalor vilket enligt Patel och Tebelius (1987) innebär lägre grad av precision. Vi utför en objektiv undersökning då vi använder oss av slutna frågor med fasta svarsalternativ. Exakthet försöker vi att uppnå genom att ha formulerat frågorna utförligt på enkäten så att de inte kan missuppfattas.

## 5.7. Kapitelsammanfattning

I vårt arbete använder vi oss av en surveyansats, ett icke-sannolikhetsurval och en enkätundersökning. Vi har utgått från auktoriserade och godkända revisorer i Helsingborg - Höganäsområdet ur Eniros Gula sidorna (2003), vilket gav oss 156

respondenter. Enkäten inleddes med frågor om individuella variabler och följdes sedan av fyra scenariorfrågor som var uppställda utifrån de fyra faserna ”Förberedande informationsinsamling”, ”Granskningsplan”, ”Granskning enligt arbetsprogram” och ”Revisionsberättelse och andra rapporter” i revisionsprocessen. Två kontrollvariabler användes, byråstorlek och ortsstorlek, då de har visat sig vara signifikanta vid tidigare undersökningar. En pilotstudie utfördes där en revisor, som inte ingår i vårt urval, fick fylla i och kommentera enkäten. Vi distribuerade och samlade in enkäten själva.

---

---

## 6. Analys

---

*Kapitlet inleds med en bortfallsanalys och sedan redogörs det för resultatet av Kruskal-Wallis testet och för den logistiska regressionsanalysen.*

---

### 6.1. Bortfallsanalys

Totalt lämnade vi ut 156 enkäter till vårt urval, men fick endast tillbaka 74 st.. Detta ger ett bortfall på 82 enkäter d v s 53 %. Lewis, Saunders och Thornhill (2003) skriver att vi kan förvänta oss en svarsfrekvens på ca 30-50 % då vi själva administrerar enkäten. Vidare menar de att svarsfrekvensen kan öka till 98 % om vi samlar respondenterna i ett rum och delar ut samt samlar in enkäterna under samma möte. Detta hade varit utmärkt för oss om den möjligheten hade funnits.

Enligt Lekvall och Wahlbin (1993) är bortfall en stor källa till osäkerheten i inferensen vid surveyundersökningar. De menar att problemet oftast är att det inte är rena slumpen att vissa grupper inte kommer med i undersökningen utan detta orsakas av faktorer som mer eller mindre är starkt kopplade till de egenskaperna hos grupperna man vill undersöka. Detta leder således till att den grupp man undersöker avviker från de icke undersökta, vilket i sin tur kan leda till att undersökningen ger ett snedvridet resultat.

Enligt Wallén (1996) kan en viss del av bortfallet klassificeras som externt, då man inte får svar från alla respondenterna. Vidare menar han att bortfallet dels inte får var för stort och dels att man bör undersöka om det finns något systematiskt fel d v s om en viss grupp respondenter är mindre benägna att svara på enkäten. Vi hade endast möjlighet att göra en bortfallsanalys på kontrollvariablerna då vi enbart hade tillgång till data om vilken ortstorlek respektive vilken byråstorlek de respondenter som icke svarat befann sig på. Med hjälp av Pearson Chi- Square test gjorde vi en bortfallsanalys där vi ställde respondenterna som hade svarat respektive icke svarat mot ort- och byråstorlek var för sig för att kunna se om det fanns ett samband.

Tabell 6.1. I tabellen visas resultatet av bortfallsanalysen d v s hur många respondenter som har svarat respektive icke svarat och vad det förväntade utfallet är utifrån ortstorlek och byråstorlek samt signifikansnivån.

		Ort			Byrå		
		Svarat	Icke svarat	Totalt	Svarat	Icke svarat	Totalt
Stor	Antal	70	77	147	49	66	115
	Förväntat antal	69,7	77,3	147	54,6	60,4	115
Liten	Antal	4	5	9	25	16	41
	Förväntat antal	4,3	4,7	9	19,4	21,6	41
Totalt	Antal	74	82	156	74	82	156
Signifikansnivån		+			**		

Signifikansnivån  
 $X < 0,01$  = \*\*\* (starkt signifikant)  
 $0,01 \leq X \leq 0,05$  = \*\* (signifikant)  
 $0,05 < X \leq 0,1$  = \* (svagt signifikant)  
 $X > 0,1$  = + (ej signifikant)  
 där X = signifikansnivå

Bortfallsanalysen av respondenter som svarat och icke svarat utifrån byråstorlek åskådliggörs i tabell 6.1. och visar på signifikans, vilket innebär att det kan finnas ett systematiskt bortfall. Detta medför att det finns en sannolikhet att den beroende variabeln också är snedvriden d v s att det finns en överrepresentation av en viss grupp respondenter. I tabellen kan man se att de som har svarat och arbetar på en stor byrå borde vara ca 54 st., men det visar sig i testet att det endast finns 49 st. d v s det finns en underrepresentation på ca 5 st. Till följd av detta blir de respondenter som icke svarat och arbetar på en stor byrå överrepresenterade med ca 6 st. Detta innebär att bortfallet kan påverka resultatet av undersökningen på ett eller annat sätt men vi kan inte säga på vilket sätt det påverkar. Men trots påvisad signifikans anser vi att detta inte ska ha någon avgörande betydelse för vårt resultat p g a att då vi gjorde den logistiska regressionsanalysen visade det sig inte ha någon betydelse vad det gäller signifikansnivån om kontrollvariablerna var med i testet eller ej.

Bortfallsanalysen av respondenterna som svarat respektive icke svarat utifrån ortstorlek har visat sig inte vara signifikant vilket visas ovan i tabell 6.1. Detta innebär att de som inte hade svarat hade svarat liknande de respondenter som har svarat, vilket kan utläsas av tabellen då det observerade antalet i stort sätt stämmer överens med det förväntade antalet.

Tabell 6.1. visar att de respondenter som arbetar på en stor byrå har varit sämre på att svara på enkäten då 66 st. (57 %) på en stor byrå inte har svarat jämfört med 16 st. (39 %) på en mindre. Orsaker till bortfallet kan bl a bero på att respondenterna är anonyma, vilket gör att de känner sig mindre tvingade att svara då ingen vet vem som har respektive inte har svarat. Detta kan särskilt vara fallet i de stora byråerna. Bortfallet påverkas troligen också av att revisorer i allmänhet har mycket att göra under vinterhalvåret eftersom de flesta företag har bokslut per den 31 december. En annan orsak kan vara att respondenterna trodde att det skulle ta lång tid att fylla i enkäten trots vår information om att det bara skulle ta 10 min.

## 6.2. Analys av hypoteser

För att testa vår huvudhypotes och våra underhypoteser har vi använt oss av Kruskal-Wallis testet och den logistiska regressionsanalysen. Vi använder oss av Olsson och Sörensens (2001) definition på att förkasta en hypotes då utgångspunkten är en värdering av avvikelserna från ett förväntat värde. De skriver att utifrån en enda testning måste man dra slutsatsen att resultatet gör hypotesen mindre trolig (förkastar).

Vi gjorde histogram över de olika variablerna för att testa om materialet var normalfördelat. Det visade sig att ingen av variablerna var normalfördelade. Kruskal-Wallis testet passar bra vid ett icke normalfördelat material och vid flera stickprov (Carbonnier, P., föreläsninganteckningar, HT 2003, Högskolan i Kristianstad).

På enkäten fanns en öppen rad för variablerna ålder och erfarenhet så att den tillfrågade kunde ange exakt antal år. Variabeln utbildning var uppdelad i fyra kategorier; grundskola, gymnasieskola, realskola och högskola/universitet. Då realskola går att jämföra med dagens gymnasieskola sammanförde vi dem till en kategori och fick kategorierna grundskola, gymnasieskola/realskola och högskola/universitet under variabeln utbildning. I testen använder vi de kontinuerliga variablerna, med undantag för utbildning.

Den linjära regressionsanalysen förutsätter att den beroende variabeln är kvantitativ medan i den logistiska kan den beroende variabeln vara kvalitativ, vilket den är i vårt fall. Den beroende variabeln får inte heller ha mer än två möjliga utfall i den logistiska regressionen (Agresti och Finlay, 1999). Eftersom dessa kriterier är nödvändiga för att vi ska kunna utföra den logistiska regressionsanalysen valde vi att plocka bort de respondenter som svarade Vet ej på scenarierna. Vid scenario 1 och 2 var det 4 st. som svarade Vet ej, vid scenario 3 var det 5 st. och vid scenario 4 var det 14 st. av totalt 74 st. Det finns risk för att resultatet kan bli snedvridet när vi plockar bort Vet ej då det svarsalternativet visar ett osäkert ställningstagande. Om det var möjligt att ha med Vet ej vid de logistiska regressionsanalyserna kanske svaren på testerna hade blivit annorlunda, signifikansnivåerna hade kanske blivit andra. Denna risk är störst vid scenario 4 där 14 st. av 74 st. svarade Vet ej. I regressionsanalysen behandlas de som har svarat Vet ej som ett bortfall.

Enligt Körner och Wahlgren (2000) är det också en förutsättning för regressionen att residualerna är normalfördelade, vilket vi även förmodar gäller för den logistiska regressionen. De nämner att man på ett enkelt sätt kan illustrera värdena,  $d$  v s de beräknade residualerna för varje respondent, med hjälp av ett histogram. Eventuella avvikelser från normalfördelningen kan på detta sätt lätt upptäckas. Skulle det visa sig att testet har problem med normalfördelningen,  $d$  v s att förutsättningen inte uppfylls, medför detta att trovärdigheten i testet minskar.

Vid analysen godkänner vi en signifikansnivå upp till 10 %. Vi betecknar signifikansnivåerna enligt följande i arbetet:  $X < 0,01 = ***$  (starkt signifikant),

$0,01 \leq X \leq 0,05 = **$  (signifikant),  $0,05 < X \leq 0,1 = *$  (svagt signifikant),  $X > 0,1 = +$  (ej signifikant), där  $X =$  signifikansnivå.

Kruskal-Wallis testet testar variablerna var för sig mot scenarierna medan den logistiska regressionsanalysen kan skatta den beroende variabeln utifrån en kombination av de oberoende variablerna. Vi använder oss även av den logistiska regressionsanalysen då vi vill hitta samband för att en händelse inträffar och då våra beroende variabler är binära, som t ex hur sambandet ser ut för om revisorn svarar Ja eller Nej på scenarierna. Vilka faktorer som påverkar revisorn om han/hon svarar Ja eller Nej, är kön, ålder, utbildning, erfarenhet, revisorsnivå eller delägarskap. I dessa situationer är det lämpligt att använda den logistiska regressionsanalysen (Agresti och Finlay, 1999). Då dessa två test är skilda från varandra väljer vi att presentera dem var för sig. I kapitel 7 reflekterar vi över analyserna. För att lättare åskådliggöra de båda testernas resultat visar vi även enkätsvaren (i procent) i korstabeller, där vissa av variablerna varit nödvändiga att gruppera för att få överskådlighet.

### 6.2.1. Kruskal-Wallis testet

Nedan presenterar vi resultatet av Kruskal-Wallis testet som även åskådliggörs i bilaga 4. Först presenterar vi de individuella variablerna var för sig, sedan kontrollvariablerna och till sist huvudhypotesen.

#### 6.2.1.1. Analys av underhypotes 1

##### **Underhypotes 1: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns kön.**

Då vi gjorde Kruskal-Wallis testet visade det sig att variation finns beroende på kön i scenario 4. Scenario 4 utgår från den sista fasen i revisionsprocessen och mynnar i en situation där revisorn skall ta ställning till huruvida en anmärkning krävs eller ej i revisionsberättelsen. Scenariot handlar om luftfakturor som ställts ut av en styrelseledamot och felet blir åtgärdat innan årsbokslut. Enligt FARs revisionsbok (2002) bör man som revisor tänka på att en anmärkning i ett fall där allting har ordnat upp sig kan skada bolaget. Enligt testet kan vi inte förkasta underhypotesen i scenario 4.

Tabell 6.2. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 4 utifrån kön.

	Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Man	15	74	11	100
Kvinna	20	40	40	100
Totalt (%)	16	65	19	100

Enligt tabell 6.2. som visar sambandet mellan kön och scenario 4, svarade fler män än kvinnor att de inte skulle göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

### 6.2.1.2. Analys av underhypotes 2

#### **Underhypotes 2: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns ålder.**

Vi kan inte förkasta vår underhypotes i scenario 1, enligt Kruskal-Wallis testet. Scenariot berör problemet med att externrevisorn inte själv aktivt deltagit i den förberedande informationsinsamlingen utan delegerat det ansvaret till medarbetare. Enligt FARs revisionsbok (2002) bör revisorn själv vara personligen engagerad i informationsinsamlingen då man vill uppnå en väl genomförd företagsanalys. Testet visar stark signifikans för variabeln, vilket innebär att det finns variation i revisionen beroende på ålder.

Tabell 6.3. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej och Vet ej på scenario 1 utifrån ålder.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Ålder (år)	0-34	50	39	11	100
	35-44	13	87	0	100
	45-54	19	76	5	100
	55+	10	90	0	100
Totalt(%)		28	66	6	100

Tabell 6.3. visar att ju äldre revisorn är desto mer benägen är han/hon att svara Nej, d v s själv aktivt deltaga i informationsinsamlingen.

### 6.2.1.3. Analys av underhypotes 3

#### **Underhypotes 3: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns utbildning.**

Variabeln är signifikant i scenario 2, enligt Kruskal-Wallis testet, vilket innebär att utbildning ger variation i revisionen. Underhypotesen kan inte förkastas.

Tabell 6.4. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej respektive Vet ej på scenario 2 utifrån graden av utbildning.

Utbildning	Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Gymnasium/ realskola	33	50	17	100
Universitet/högskola	10	87	3	100
Totalt (%)	14	81	5	100

Tabell 6.4. visar att ju mer utbildning revisorn har desto mer svarar han/hon Nej på scenariot, d v s att den felaktiga faktureringen inte är ett väsentligt fel.

### 6.2.1.4. Analys av underhypotes 4

#### **Underhypotes 4: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns erfarenhet.**

Enligt Kruskal-Wallis testet är variabeln signifikant i scenario 1 och i scenario 4 vilket gör att det kan påvisas en bedömningsvariation som beror på erfarenhet. Därmed kan vi inte förkasta vår underhypotes enligt detta test, i dessa scenarier.

Tabell 6.5. Tabellen visar hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej och Vet ej på scenario 1 utifrån graden av erfarenhet.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Erfarenhet (år)	0-5	42	48	10	100
	6-15	36	64	0	100
	16-25	12	88	0	100
	26+	14	79	7	100
Totalt (%)		28	66	6	100

Tabell 6.5. visar att fler revisorer med mindre erfarenhet svarar Ja, än de med mer erfarenhet, vilket innebär att de förlitar sig på medarbetarens information.

Tabell 6.6. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej och Vet ej på scenario 4 utifrån graden av erfarenhet.

		Ja (%)	Nej(%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Erfarenhet (år)	0-5	28	48	24	100
	6-15	7	72	21	100
	16-25	7	70	23	100
	26+	14	86	0	100
Totalt (%)		16	65	19	100

Tabell 6.6. visar att mer än hälften av revisorerna med lite erfarenhet (0-5 år) anser att en anmärkning är befogad i scenariot. Majoriteten av revisorerna i grupperna med längre erfarenhet anser tvärtom att en anmärkning inte är nödvändig.

#### 6.2.1.5. Analys av underhypotes 5

##### **Underhypotes 5: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns revisorsnivå.**

I Kruskal-Wallis testet visade variabeln revisorsnivå ingen signifikans i något scenario, vilket innebär att underhypotesen förkastas enligt detta test.

#### 6.2.1.6. Analys av underhypotes 6

##### **Underhypotes 6: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns eventuella delägarskap.**

Variabeln är svagt signifikant i scenario 4, enligt Kruskal-Wallis testet, vilket innebär att vår underhypotes inte med säkerhet kan förkastas. Testet visar att en viss variation finns i revisionen beroende på om revisorn är partner eller ej.



Tabell 6.7. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej utifrån eventuellt delägarskap i revisionsbyrån i scenario 4.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej (%)	Totalt (%)
Delägarskap	Ja	11	82	7	100
	Nej	19	55	26	100
Totalt		16	65	19	100

Tabell 6.7. visar att en revisor som är delägare i en revisionsbyrå är mindre benägen att ge en anmärkning i revisionsberättelsen, än den som inte är delägare.

#### 6.2.1.7. Analys av kontrollvariabler

##### *Ortstorlek*

Kruskal-Wallis testet visade inte signifikans för ortstorlek i något scenario.

##### *Byråstorlek*

Enligt Kruskal-Wallis testet är variabeln byråstorlek starkt signifikant i scenario 1. Detta visar att variation finns i revisionen beroende på vilken ortstorlek som revisorn arbetar i.

Tabell 6.8. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 1 utifrån byråstorlek.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej (%)	Totalt (%)
Byråstorlek	Stor	41	49	0	100
	Liten	4	80	16	100
Totalt		28	66	6	100

Tabell 6.8. visar att externrevisorer i en liten byrå, i större utsträckning än i en stor byrå, inte accepterar att endast delegera ansvaret för informationsinsamlingen till medarbetare utan att de även själv vill närvara.

#### 6.2.1.8. Analys av huvudhypotes

##### **Huvudhypotes: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns individuella förutsättningar.**

Då vi testade våra underhypoteser med hjälp av Kruskal-Wallis testet visade alla variabler, utom revisorsnivå, variation i revisionsprocessen i något scenario. Då vi har delat in revisionsprocessen i fyra faser kontrollerar vi om variation förekommer i de olika faserna och inte nödvändigtvis i hela processen. De individuella variablerna varierade i signifikansnivå, men även om signifikansen, på vissa variabler, är svag indikerar detta att en viss variation finns. Eftersom variation är påvisad i någon del av revisionsprocessen kan vi inte helt förkasta vår huvudhypotes.

I scenario 3 kunde vi inte påvisa någon variation alls med hjälp av testerna.

## 6.2.2. Logistisk regressionsanalys

Nedan presenterar vi resultatet av den logistiska regressionsanalysen. Först presenterar vi en översiktstabell över de olika variablerna. Därefter redogörs det för de individuella variablerna var för sig, sedan för kontrollvariablerna och till sist för huvudhypotesen. Testresultatet finns även att se i bilaga 5.

Tabell 6.9. visar betavärde, signifikansnivå, prediktion och cox snellvärde för scenario 1-4.

		Scenario 1		Scenario 2			
Kön	B	-0,1152		-0,2233	1,0103		1,3170
	S	+		+	+		+
Ålder	B	0,1588		0,1255	-0,1385		-0,1627
	S	**		*	*		**
Utbildning	B	-1,0038		-0,9844	0,2130		0,6384
	S	+		+	+		+
Erfarenhet	B				0,0166		0,0275
	S				+		+
Revisorsnivå	B	-0,6500		-0,3321	1,4440		1,7052
	S	+		+	*		*
Delägarskap	B	0,6324		0,6652	-1,4100		-1,5112
	S	+		+	+		+
Ortstorlek	B		5,430	4,2844		6,411	7,4911
	S		+	+		+	+
Byråstorlek	B		2,401	2,0112		0,074	1,0372
	S		**	*		+	+
Predicted		77,14 %	70,00 %	80,00 %	87,14 %	85,7 %	88,57 %
Cox Snell R2		0,203	0,153	0,259	0,165	0,014	0,212

		Scenario 3		Scenario 4			
Kön	B	-8,2442		-11,6838	-0,6611		-0,9532
	S	+		+	+		+
Ålder	B	-1,3993		-1,8042	-0,2036		-0,2676
	S	+		+	*		*
Utbildning	B	19,2124		28,2582	-2,6675		-4,8969
	S	+		+	+		+
Erfarenhet	B	1,7185		2,4106	0,2486		0,2971
	S	+		+	**		**
Revisorsnivå	B	-1,3216		-2,8922	0,0169		0,2124
	S	+		+	+		+
Delägarskap	B	15,1068		21,0875	0,0775		0,0530
	S	+		+	+		+
Ortstorlek	B		0,000	15,6363		-2,196	-4,0286
	S		+	+		+	*
Byråstorlek	B		-8,374	-11,3079		1,860	2,1340
	S		+	+		*	*
Predicted		98,55 %	98,6 %	97,10 %	76,67 %	80,00 %	86,67 %
Cox Snell R2		0,082	0,011	0,093	0,180	0,074	0,256

B = Beta värdet.

S = Signifikansnivån

X<0,01 = \*\*\* (starkt signifikant)

0,01<X≤0,05 = \*\* (signifikant)

0,05<X≤0,1 = \* (svagt signifikant)

X>0,1 = + (ej signifikant)

Tabell 6.9. visar att signifikansnivåerna påverkas betydelselöst oavsett kombinationen av variabler.

Variablerna ålder, erfarenhet, revisorsnivå och delägarskap korrelerar enligt ett korrelationstest (se bilaga 6). Detta innebär att dessa variabler i någon grad bör visa samma variation vid ett regressionstest. Vi har testat alla variabler fram och tillbaka för att se hur de påverkar varandra. Vi har bestämt oss för att behålla alla sex individuella variabler i samma test, trots att vissa variabler korrelerar. Detta eftersom det, märkligt nog, inte påverkar slutresultatet då de variabler som är signifikanta förblir det genom alla tester.

Ett undantag är dock scenario 1 där ålder fick högre signifikans när erfarenhet uteslöts ur analysen. Då ålder och erfarenhet är korrelerade med varandra till 90 % enligt korrelationstestet (se ovan) bör det inte spela någon roll vilken av dem som är med i analysen tillsammans med de andra variablerna för utfallets skull, eftersom de förklarar samma sak. I scenario 1 visade ålder och erfarenhet sig ändå påverka signifikanserna på de andra variablerna på olika sätt när vi testade dem var för sig tillsammans med de andra variablerna. Den variabel som var mest signifikant efter ålder och erfarenhet var byråstorlek. Då vi testade ålder med byråstorlek och erfarenhet med byråstorlek var både ålder och erfarenhet signifikanta. När vi sedan lade in de andra variablerna behöll ålder sin signifikans, men erfarenhet var däremot inte längre signifikant och påverkade dessutom de andra variablerna så att de fick lägre signifikansnivå. Alla dessa olika tester bifogar vi inte i arbetet utan vi bifogar istället våra rådata (se bilaga 7) för att läsaren själv skall kunna utföra testerna.

Eftersom det är en förutsättning för trovärdigheten i testet att residualerna är normalfördelade, vilket nämnts tidigare, har vi gjort histogram för att kunna undersöka eventuella problem med normalfördelningen. Vi har för den beroende variabeln, utifrån olika kombinationer av de oberoende variablerna, tittat på värdena  $d$  vs residualerna för respektive respondent i den logistiska regressionen. De olika kombinationerna är de som visas i tabell 6.9. Histogrammen över scenarierna 1, 2 och 4 med kombinationen ortstorlek och byråstorlek tillsammans indikerar problem med normalfördelningen, vilket medför att trovärdigheten minskar. Histogrammen över scenarierna 1, 2 och 4 visar kombinationer med alla variabler tillsammans och utan ortstorlek och byråstorlek med undantag för scenario 1 där även erfarenhet har uteslutits. Dessa visar sig vara acceptabelt normalfördelade. Detta medför att testen uppfyller förutsättningen för regressionsanalysen. När det gäller histogrammen för scenario 3 och de tre olika kombinationerna av de oberoende variablerna visar testen problem med normalfördelningen. Detta kan kanske bero på avsaknad signifikans i regressionsanalysen (se tabell 6.9).

#### 6.2.2.1. Analys av underhypotes 1

##### **Underhypotes 1: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns kön.**

Enligt den logistiska regressionsanalysen finns det ingenting som visar, i något av våra scenarier, att kön påverkar externrevisorns sätt att bedöma revisionen. Enligt detta test förkastas vår underhypotes.

### 6.2.2.2. Analys av underhypotes 2

#### **Underhypotes 2: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns ålder.**

Variabeln är svagt signifikant i scenario 1, enligt den logistiska regressionsanalysen. Analysen visar att ju äldre externrevisorn blir desto mer benägen blir han/hon att själv vara aktiv i informationsinsamlingen (se även tabell 6.3.).

Tabell 6.10. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 2 utifrån ålder.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Ålder (år)	0-34	14	79	7	100
	35-44	7	93	0	100
	45-54	0	90	10	100
	55 +	50	50	0	100
Totalt(%)		14	81	5	100

Tabell 6.10. visar att variation finns i svaren som respondenterna gav. Åldersgruppen 35-44 år var de som i störst utsträckning ansåg att den felaktiga faktureringen i scenario 2 inte utgjorde ett väsentligt fel.

Den logistiska regressionsanalysen visar signifikans för variabeln ålder i scenario 2. Scenariot handlar om att avgöra om en felaktig fakturering är ett väsentligt fel eller ej. Regressionsanalysen säger att ju äldre revisorn är desto mer benägen blir han/hon till att svara Ja på scenario 2.

Tabell 6.11. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 4 utifrån ålder.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Ålder (år)	0-34	22	57	21	100
	35-44	13	60	27	100
	45-54	14	72	14	100
	55+	10	80	10	100
Totalt(%)		16	65	19	100

Tabell 6.11. visar en variationsbedömning som beror på revisorns ålder. Den logistiska regressionsanalysen visar även en svag signifikans för variabeln i scenario 4. Analysen säger att ju äldre externrevisorn är desto mindre benägen blir han/hon att göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

### 6.2.2.3. Analys av underhypotes 3

#### **Underhypotes 3: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns utbildning.**

Den logistiska regressionsanalysen förkastar underhypotesen i alla scenarier, då ingen signifikans uppvisas.

## 6.2.2.4. Analys av underhypotes 4

**Underhypotes 4: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns erfarenhet.**

Den logistiska regressionsanalysen visar signifikans för erfarenhet i scenario 4, d v s att ju mer erfarenhet revisorn har desto mer benägen blir han/hon att svara Nej på scenariot, d v s att ingen anmärkning görs i revisionsberättelsen (se även tabell 6.6.).

## 6.2.2.5. Analys av underhypotes 5

**Underhypotes 5: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns revisorsnivå.**

Tabell 6.12. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 2 utifrån revisorsnivå.

		Ja (%)	Nej(%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Revisorsnivå	Assistent	18	76	6	100
	Godkänd	16	79	5	100
	Auktoriserad	5	91	4	100
Totalt (%)		14	81	5	100

Tabell 6.12. visar att ju högre revisorsnivå revisorn befinner sig på desto mindre benägen är han/hon att anse den felaktiga faktureringen som ett väsentligt fel.

I den logistiska regressionsanalysen visar variabeln revisorsnivå en svag signifikans i scenario 2. Detta innebär att vår underhypotes inte med säkerhet kan förkastas. Testet visar att ju högre revisorsnivå revisorn har desto mer benägen är han/hon att svara Nej på scenariot, vilket innebär att den felaktiga faktureringen inte anses som ett väsentligt fel.

## 6.2.2.6. Analys av underhypotes 6

**Underhypotes 6: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns eventuella delägarskap.**

Den logistiska regressionsanalysen visar inte signifikans för variabeln i något scenario, vilket gör att underhypotesen förkastas enligt detta test.

## 6.2.2.7. Analys av kontrollvariabler

*Ortstorlek*

Tabell 6.13. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 4 utifrån storleken på orten där revisionsbyrån befinner sig.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Ortstorlek	Stor	16	66	18	100
	Liten	25	50	25	100
Totalt (%)		16	65	19	100

Tabell 6.13. visar att ju mindre ort som revisionsbyrå ligger i desto mer benägen är revisorn att göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

Variabeln ortstorlek visar svag signifikans i scenario 4 enligt den logistiska regressionsanalysen. Testet visar att ju mindre ort revisorn arbetar på desto mer benägen är han/hon att svara Ja på scenario 4, d v s att en anmärkning bör göras i revisionsberättelsen. Den svaga signifikansen ger oss intrycket av att kontrollvariabeln inte med säkerhet kan förkastas.

### Byråstorlek

Tabell 6.14. Hur stor procent av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 4 utifrån byråstorlek.

		Ja (%)	Nej (%)	Vet ej(%)	Totalt(%)
Byråstorlek	Stor	21	57	22	100
	Liten	8	80	12	100
Totalt (%)		16	65	19	100

Tabell 6.14. visar att ju mindre byrå revisorn arbetar på desto mindre benägen blir han/hon att göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

Den logistiska regressionsanalysen visar svag signifikans i scenario 1 (se tabell 6.8.) och 4. Detta visar att ju mindre byrå revisorn arbetar på desto mer benägen är han/hon att dels inte vara tillfredsställd med medarbetarens information, dels att inte göra en anmärkning i revisionsberättelsen. Då testerna endast visar svag signifikans ger det endast indikationer på att variation i revisionen finns beroende på byråstorlek.

### 6.2.2.8. Analys av huvudhypotes

#### **Huvudhypotes: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns individuella förutsättningar.**

Den logistiska regressionsanalysen visar variation beroende på variablerna ålder, erfarenhet och revisorsnivå. Variablerna kön, utbildning och delägarskap visar däremot ingen signifikans i testet, vilket innebär att ingen variation förekommer. Här, liksom i Kruskal-Wallis testet, har vi delat in revisionsprocessen i fyra faser där vi kontrollerar om variation förekommer i de olika faserna, men inte nödvändigtvis i hela processen. Signifikansnivån varierade för de individuella variablerna och även om nivån var svag indikerar det ändå på en viss variation. Eftersom variation är påvisad i någon del av revisionsprocessen kan vi inte helt förkasta vår huvudhypotes.

I scenario 3 kunde vi inte påvisa någon variation alls med hjälp av testerna.

## 6.3. Kapitelsammanfattning

Bortfallsanalysen visar viss indikation på systematiskt bortfall för variabeln byråstorlek. Analysen visar att ju äldre externrevisorn är, ju mer erfarenhet han/hon får och ju mindre byrå han/hon arbetar på desto mer benägen är revisorn

att inte enbart acceptera informationen från medarbetaren vid informationsinsamlingen. Ju yngre revisorn är, desto mer utbildning och desto högre revisorsnivå revisorn har desto mindre anser han/hon att den felaktiga faktureringen är ett väsentligt fel. Fler kvinnor än män vill ge anmärkning i revisionsberättelsen. Ju yngre revisorn är och ju mindre erfarenhet han/hon har desto mer benägen blir revisorn att göra en anmärkning. En revisor som inte är delägare och ju mindre ort som revisionsbyrå ligger i samt ju större byrå revisorn arbetar på, desto mer benägen blir revisorn till att en anmärkning bör göras. Eftersom variation är påvisad i någon del av revisionsprocessen kan vi inte helt förkasta vår huvudhypotes.

Tabell 6.15. Scenariernas signifikansnivåer, enligt Kruskal-Wallis testet/den logistiska regressionsanalysen.

	SCENARIO 1	SCENARIO 2	SCENARIO 3	SCENARIO 4
<b>KÖN</b>	+/+	+/+	+/+	**/+
<b>ÅLDER</b>	***/*	+/**	+/+	+/*
<b>UTBILDNING</b>	+/+	**/+	+/+	+/+
<b>ERFARENHET</b>	**/+	+/+	+/+	**/**
<b>REVISORSNIVÅ</b>	+/+	+/*	+/+	+/+
<b>DELÄGARSKAP</b>	+/+	+/+	+/+	*/+

X<0,01               = \*\*\* (starkt signifikant)  
 0,01≤X≤0,05       = \*\* (signifikant)  
 0,05<X≤0,1       = \* (svagt signifikant)  
 X>0,1               = + (ej signifikant)

Tabell 6.15. visar att kön, ålder, utbildning, erfarenhet och delägarskap, enligt Kruskal-Wallis testet och ålder och erfarenhet, enligt den logistiska regressionsanalysen, påverkar externrevisorns revisionsbedömning i revisionsprocessen. Erfarenhet är exkluderad ur regressionstestet i scenario 1 (se ovan).

---

---

## 7. Reflektioner av analysen

---

*I detta kapitel reflekterar vi över analysen med hjälp av vår teori. Därefter ges exempel på felkällor i undersökningen samt redogörs för kommentarer från respondenterna.*

---

### 7.1. Underhypotes 1: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns kön.

Kruskal-Wallis testet visar att det finns variation i revisionsprocessen beroende på kön, och med hjälp av tabell 6.2. kan vi se att i scenario 4 svarade en betydligt större andel av männen nekande på att skriva en anmärkning i revisionsberättelsen. Trots att bolaget kan skadas av en anmärkning är fler kvinnor benägna att svara Ja på scenariot, vilket innebär en anmärkning.

Kruskal-Wallis testet visar att variabeln kön endast har betydelse i scenario 4, vilket visar en indikation på att kvinnornas sätt att bedöma i detta fall motsvarar vår teori. Vi menar att kvinnor är mer byråkratiska i förhållande till männen, d v s att kvinnor är mer hårda och strikta i sin bedömning. Detta leder till att kvinnor är mer benägna än män att göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

I scenario 1, 2 och 3 ger kön ingen variation. Endast i scenario 4 uppkommer variation och detta kan bero på att om kvinnor är mer strikta i sin bedömning ser de mest till den rapporten som blir offentlig, nämligen revisionsberättelsen. Under revisionens gång följer däremot män och kvinnor samma arbetssätt, d v s de sätter upp liknande granskningsplaner och utför granskningen på liknande sätt.

Den logistiska regressionsanalysen ger ingen variation beroende på kön i något scenario. Det kan vara så att det finns andra variabler i detta test som förklarar eventuell variation bättre än kön då alla variabler prövas mot varandra. Detta innebär att oberoende av vilket kön revisorn har utför han/hon revisionen på liknande sätt, d v s professionellt. I Kruskal-Wallis testet uppkommer variation i scenario 4 och då testas endast variabeln kön mot scenario 4.

### 7.2. Underhypotes 2: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns ålder.

Enligt Kruskal-Wallis testet kan underhypotesen inte förkastas i scenario 1. Den logistiska regressionsanalysen kan inte heller förkasta underhypotesen vilket ger ett något starkare stöd för att ålder ger variation. Ju äldre externrevisorn är desto mer benägen blir han eller hon att svara Nej på scenariot, d v s att revisorn inte endast litar på informationen från medarbetaren. Enligt FARs revisionsbok (2002) bör revisorn själv vara personligen engagerad i informationsinsamlingen då man vill uppnå en väl genomförd företagsanalys. I vår teori redogjorde vi för att auktoritet kan öka med åldern, vilket kan leda till en öppnare relation och ett



bättre bemötande från kundföretaget. Detta leder till att den äldre revisorn, genom en god respons från kundföretagets representanter, kan utvinna mer och bättre information vid informationsinsamlingen, än den yngre revisorn. Då den äldre revisorn lättare kan insamla viktig och relevant information innebär det att den förberedande informationsinsamlingen blir ett betydelsefullt moment för honom/henne och därmed blir revisorn mer benägen att själv aktivt delta.

Vid den logistiska regressionsanalysen för scenario 1 påverkar variablerna ålder och erfarenhet de andra variablernas signifikansnivå på olika sätt. Det kan eventuellt bero på att variabeln ålder innehåller en generationseffekt som gör att den variabeln får skilda resultat från erfarenhet trots att de korrelerar till 90 %. Med generationseffekt menar vi att revisorer i olika åldrar har olika värderingar. Erfarenhet kanske också innehåller en viss generationseffekt, men möjligtvis fördröjd eller inte lika stor som ålder då personen kan ha blivit revisor i en högre ålder.

Scenario 2 som utgår från att bedöma ett väsentligt fel visar, genom den logistiska regressionsanalysen, variation beroende på ålder. Ju äldre revisorn är desto mer benägen blir han/hon att svara Ja på scenariot, d v s att felet är väsentligt. I vår teori pekar vi på att en äldre revisor genom ökad auktoritet vågar ifrågasätta dokument som han/hon har delgivits, medan en yngre revisor kan vara mer osäker och inte vågar visa öppet att han/hon ifrågasätter ett dokument från kunden. Detta leder till att en äldre revisor, som är mer säker på sin sak, lättare kan upptäcka väsentliga fel.

Den logistiska regressionsanalysen ger en svag signifikans på variabeln ålder i scenario 4, vilket innebär att ålder ger en indikation på variation. Ju äldre externrevisorn är desto mer benägen blir han/hon att svara Ja på scenariot, d v s att en anmärkning bör göras. Vi menar att externrevisorns auktoritet och självkänsla kan öka med åren vilket gör honom/henne mer säker vid en bedömning. En yngre revisor som förmodligen är mer osäker kan välja att hellre avstå från en anmärkning istället för att göra en tveksam sådan. Den äldre revisorn med sitt ökade självförtroende vågar i högre grad ta steget fullt ut och göra en anmärkning i revisionsberättelsen, vilket överensstämmer med vår teori. En annan anledning kan vara att den äldre revisorn har andra värderingar om vad som bör anmärkas på, då han/hon tillhör en annan generation.

Ingen av variablerna, inklusive ålder, ger någon variation i scenario 3, vilket kan bero på att det var ett för enkelt scenario, d v s det krävs ingen hög grad av professionalism för att bedöma situationen. Ålder gav variation i scenario 1, 2 och 4 enligt den logistiska regressionsanalysen, men i Kruskal-Wallis testet endast i scenario 1. Detta visar att ålder förklarar variation bättre tillsammans med andra variabler. Då endast ålder ställs mot ett scenario i taget i Kruskal-Wallis testet, visar det att ålder ensamt inte är en starkt förklarande faktor.

### **7.3. Underhypotes 3: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns utbildning.**

Enligt Kruskal-Wallis testet är variabeln signifikant i scenario 2 och med hjälp av tabell 6.4. kan man se att revisorn blir mer benägen att svara Nej ju mer utbildning

han/hon har, vilket innebär att felet i scenariot inte anses vara väsentligt. I vår teori redogör vi för att en revisor med högre utbildning kanske lättare kan se och avgöra fel och riskområden, än vad en revisor med lägre utbildning kan. Genom högre utbildning ökar revisorns förståelse för vad som är ett väsentligt fel då han/hon äger en mer varierande kunskapsbas. Kunskap, genom utbildning, kan vara en faktor som inger självförtroende hos revisorn, vilket ger en känsla och en beslutsamhet som underlättar revisorns ställningstagande. Denna gedigna kunskapsbas kanske ger revisorn en intuition som gör att han/hon med säkerhet kan säga om felet är väsentligt.

Utbildning visar endast variation i scenario 2 och då enbart i Kruskal-Wallis testet. Då detta test endast prövar utbildning mot scenario 2 visar det att utbildning ensamt, och inte tillsammans med andra variabler, ger variation. Genom högre utbildning får revisorn ett bättre öga för att bedöma väsentliga fel vilket medför variation.

I de andra scenarierna ger utbildning inte variation. Detta kan bero på att det inte spelar någon roll hur mycket utbildning en revisor har för att bedöma de uppkomna situationerna. Revisorer med eller utan utbildning bedömer situationerna lika, d v s de arbetar professionellt. Då den logistiska regressionsanalysen inte visar variation i något av scenarierna betyder det att det finns andra variabler som bättre förklarar eventuell variation än utbildning.

#### 7.4. Underhypotes 4: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns erfarenhet.

Enligt Kruskal-Wallis testet är variabeln signifikant i scenario 1 och i scenario 4, vilket gör att det kan påvisas en bedömningsvariation som beror på erfarenhet. Den logistiska regressionsanalysen visar bara signifikans för scenario 4, vilket kan förklaras av den samtidiga hänsynen till de oberoende variablerna som den multipla analysen tar.

Tabell 6.5. visar att ju mer erfarenhet revisorn har ju mer benägen är han/hon att svara Nej på scenario 1, vilket innebär att han/hon inte accepterar informationen endast från medarbetaren. Enligt vår teori ger erfarenhet ökad förståelse för kundföretagets verksamhet, informationssystem och för de lagar och förordningar som gäller för det aktuella företaget. Genom denna ökade förståelse ökar revisorns effektivitet vilket gör informationsbehandlingen mer resultatrik och betydelsefull. Den mer erfarna revisorn har dessutom tidigare erfarenheter dels från andra revisioner, dels även från diverse samarbete med andra revisorer. Ökad förståelse och effektivitet gör den erfarna revisorn mer villig att själv aktivt delta vid den förberedande informationsinsamlingen.

I scenario 4 är, enligt tabell 6.6., revisorer med lite erfarenhet (0-5 år) betydligt strängare i sina bedömningar, d v s de anser att en anmärkning krävs. I vår teori redogör vi för att en revisor genom sin erfarenhet får större och bredare kunskap. Denna revisor har stött på en del revisionsberättelser tidigare, vilket gör att han/hon lättare kan avgöra vilka oegentligheter och fel som skall anmärkas på. Dessutom kan han/hon lättare förstå allvaret i att en anmärkning kanske kan skada bolaget om den kommer till allmänhetens kännedom. Revisorer med mindre

erfarenhet kanske inte kan ta beslutet, huruvida anmärkning skall göras eller ej, lika lätt och denna osäkerhet kan leda till att revisorn hellre gör en anmärkning i revisionsberättelsen än avstår. Detta för att framförallt minimera sin egen risk.

Variation beroende på erfarenhet är inte påvisad i något av testerna i scenario 2 och 3 som handlar om att avgöra väsentliga fel och om att substansgranska lagret. Det kan vara att det inte spelar någon roll vilken erfarenhet revisorn har för dessa scenarier eftersom revisorn är professionell i sin bedömning, d v s bedömer likadant oberoende erfarenhet.

Kruskal-Wallis testet visar variation i scenario 1, men inte den logistiska regressionsanalysen. Eftersom vi här väljer att testa utan variabeln erfarenhet i scenario 1 i den logistiska regressionsanalysen, se motivering under rubrik 7.2., kan inte någon variation uppkomma.

## 7.5. Underhypotes 5: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns revisorsnivå.

I den logistiska regressionsanalysen visar variabeln revisorsnivå en svag signifikans, vilket gör att vi inte helt kan förkasta underhypotesen. Ju högre revisorsnivå revisorn befinner sig på desto större benägenhet har han/hon att svara Nej på scenario 2, d v s att den felaktiga faktureringen inte är ett väsentligt fel. En revisor på högre revisorsnivå har genomgått internutbildningar och har fått arbeta med olika sorters kunder vilket gör att revisorn, som vi uttrycker det i teorin, faktiskt har bevisat sin förmåga och kunskap genom att klara de olika behörighetskraven. Detta ger revisorn förmåga att bedöma huruvida ett fel är väsentligt eller ej. En revisor på högre revisorsnivå kan lättare anpassa granskningsplanen till kundföretaget, vilket gör att endast de väsentliga felen upptäcks och de obetydliga felen slinker igenom. Genom denna anpassning av granskningsplanen släpper revisorn på högre revisorsnivå i större utsträckning igenom fel, som den felaktiga faktureringen, än vad revisorn på lägre nivå gör.

Då Kruskal-Wallis testet inte visar variation för variabeln revisorsnivå i något scenario vittnar detta om att oberoende av revisorsnivå arbetar revisorerna professionellt, d v s ingen variation förekommer. Den logistiska regressionsanalysen visar endast en benägenhet för variation i scenario 2, vilket innebär att revisorsnivå endast tillsammans med andra variabler i viss grad kan förklara variation. I scenario 1, 3 och 4 uppkommer ingen variation, vilket innebär att oberoende av vilken revisorsnivå revisorerna befinner sig på bedömer de situationerna i dessa scenarier på likartade sätt.

## 7.6. Underhypotes 6: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns eventuella delägarskap.

Kruskal-Wallis testet visar endast svag signifikans på variation i scenario 4, vilket gör att revisorns eventuella delägarskap inte med säkerhet kan fastställa variation. Tabell 6.7. visar att en revisor som är delägare i en revisionsbyrå är mindre benägen att ge en anmärkning i revisionsberättelsen, än den som inte är delägare. I teoriavsnittet skriver vi att en revisor som är delägare inte är så strikt i sin

bedömning då det t ex gäller gränsfall, d v s att revisorn då hellre avstår från att göra en anmärkning. Detta kan bero på att revisorn är aktsam för att stöta sig med klienten då den är en inkomstkälla. Revisorn som är delägare i byrån vill inte att kundföretaget ska ta skada eller få dåligt rykte, vilket gör att han/hon i mindre utsträckning avger anmärkningar i revisionsberättelser.

Då den logistiska regressionsanalysen inte visar variation i något av scenarierna beroende på delägarskap medför detta att oberoende av om revisorn är delägare eller ej arbetar han/hon professionellt, d v s bedömer situationerna likartat. Kruskal-Wallis testet visar endast svag signifikans på variation i scenario 4, vilket innebär att delägarskap ensamt och inte tillsammans med andra variabler visar viss variation. Ingen variation uppstod i scenario 1, 2 och 3 beroende på delägarskap, vilket innebär att revisorn bedömer dessa situationer professionellt.

## 7.7. Kontrollvariabler

### *Ortstorlek*

Ortstorlek visar svag signifikans i scenario 4, enligt regressionsanalysen, vilket ger indikationer på att ju mindre ort revisorn arbetar på desto mer benägen är han/hon att göra en anmärkning.

Trots att Edwardsson och Engkvist (2002) har kommit till den slutsatsen att skillnader kan uppkomma i någon grad i revisionen mellan revisorer i små och stora orter visar våra tester endast svag signifikans i scenario 4. Kruskal-Wallis testet visar ej signifikans p g a ortstorlek i något scenario, vilket medför att revisorer arbetar professionellt oberoende av vilken ortstorlek de arbetar på. Den logistiska regressionsanalysen som endast visar svag signifikans i scenario 4 visar att ortstorlek tillsammans med andra variabler i viss grad förklarar uppkommen variation. Ingen variation uppkommer i scenario 1, 2 och 3 beroende på ortstorlek, vilket visar att när det gäller informationsinsamling, granskningsplan och granskning arbetar revisorerna på ett likartat sätt.

Bland de respondenter som svarade på enkäten tillhörde endast 4 av 74 personer en mindre ort. Därför gjorde vi ett regressionstest där vi uteslöt ort med resultatet att byrå visade sig inte bli signifikant längre i scenario 4 medan de andra scenariernas signifikansnivå ej påverkades. Skillnaden är dock så liten att vi bedömer förändringen som en statistisk tillfällighet, då vi inte kan finna en annan tillfredsställande förklaring (se bilaga 8).

### *Byråstorlek*

I scenario 1 visade variabeln byråstorlek variation, enligt både regressionsanalysen och Kruskal-Wallis testet. Ju mindre byrå desto mer benägen är revisorn att svara Nej på scenario 1, vilket innebär att revisorn själv aktivt vill delta i informationsinsamlingen. Detta kan bero på att mindre revisionsbyråer har mindre och medelstora bolag som klienter, vilket gör att det blir lättare för dessa revisorer att själv delta vid informationsinsamlingen. Stora revisionsbyråer kan förmodas ha kapacitet till multinationella bolag som kunder, vilket gör att det kanske är mer krävande för dessa revisorer att själv aktivt delta i den

förberedande fasen i revisionsprocessen. Detta kan leda till att revisorer på stora revisionsbyråer inte själva deltar i informationsinsamlingen i så stor utsträckning som på mindre byråer.

Scenario 4 visar endast en benägenhet till variation beroende på byråstorlek, enligt regressionsanalysen. Ju mindre byrå revisorn arbetar på desto mindre benägen är han/hon att anmärka i revisionsberättelsen. En liten byrå kanske inte har lika stor kundkrets och är därför mer rädd om sina befintliga kunder, vilket leder till att anmärkningar görs i mindre skala. Större byråer kan ha en större kundkrets, vilket gör att de har råd att förlora en kund och kanske därför inte är lika rädda för att anmärka.

Då byråstorlek enligt den logistiska regressionsanalysen endast visar svag signifikans i scenario 4 är förklaringskraften för byråstorlek något svag. Endast tillsammans med andra variabler ger byråstorlek en viss förklaring till variation. Ensam mot scenario 4 står byråstorlek sig inte och därmed uppkommer ingen variation i Kruskal-Wallis testet. Då ingen variation uppkommer i scenario 2 och 3 visar detta att oberoende av byråstorlek arbetar revisorerna professionellt i situationerna när det gäller att bedöma väsentliga fel och att substansgranska lagret.

## 7.8. Huvudhypotes: Variationer i revisionsprocessen beror på externrevisorns individuella förutsättningar.

Vi har testat våra underhypoteser tillsammans med scenarierna som bygger på de fyra faserna, ”Förberedande informationsinsamling”, ”Granskningsplan”, ”Granskning enligt arbetsprogram” och ”Revisionsberättelse och andra rapporter”, i revisionsprocessen. Testerna visar att det finns variation i revisionsprocessen utifrån de olika individuella förutsättningarna. Om variation uppkommer i revisionsprocessen behöver inte det innebära att slutresultatet blir annorlunda. Skulle slutresultatet bli annorlunda beroende på vilken revisor som reviderar skulle det kunna hänföras till en varierande professionalism i revisorskåren.

## 7.9. Felkällor

Våra tester visar viss variation i revisionsprocessen. Detta resultat kan dock vara snedvridet då olika faktorer kan ha påverkat det. Då vi totalt lämnat ut 156 enkäter, där endast 47 % svarade, kan vi inte utesluta bortfallets eventuella effekt på resultatet. Individerna i bortfallet hade kanske helt skilda individuella förutsättningar och åsikter från de respondenterna som svarade, vilket hade gjort att resultatet hade kunnat bli annorlunda. Enkäten kan vara en grund till att resultatet hade kunnat bli annorlunda. De uppställda scenarierna kan ha varit för svåra att förstå eller svåra att ta ställning till p g a bristande information. Andra faktorer som kan ha påverkat resultatet är hur situationen såg ut när respondenterna fyllde i enkäten. Respondenterna kan ha haft en stressig dag eller blivit påverkade av sina arbetskamrater, vilket möjligen kan påverka hur svaren blir på enkäten.

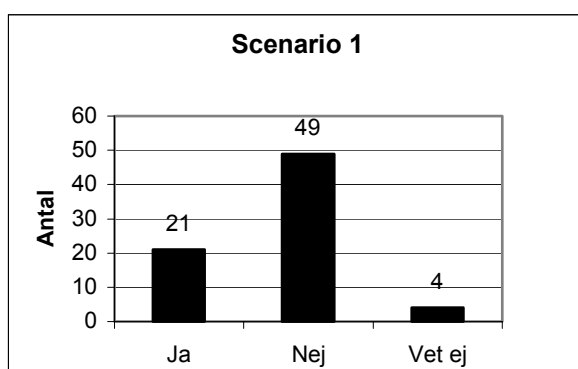
Enligt Patel och Tebelius (1987) innebär validitet att forskaren försöker säkerställa att han/hon verkligen mäter det han/hon avser att mäta. Vi ville undersöka huruvida variation fanns som påverkade revisionsprocessen utifrån externrevisorns individuella förutsättningar och denna variation har vi försökt att mäta genom olika statistiska test. Den logistiska regressionsanalysen har hjälpt oss att mäta samband mellan de olika variablerna och scenarierna och därigenom har detta test gett oss ökad validitet.

Patel och Tebelius (1987) skriver att om man vill pröva reliabiliteten i en undersökning kan man kontrollera instrumentets likvärdighet med ett annat instrument. I vår undersökning visade sig en del variabler vara signifikanta i både Kruskal-Wallis testet och den logistiska regressionsanalysen vilket ger ett bättre statistiskt säkerställt resultat. Vi utförde även ANOVA-test och Chi 2 test för att pröva reliabiliteten i undersökningen (se bilaga 9). ANOVA-testet gav samma resultat som Kruskal-Wallis testet medan Chi 2 testet skilde sig något från både Kruskal-Wallis testet och den logistiska regressionsanalysen. Då vi i testen godkände en signifikansnivå upp till 10 % kan det ha medfört att vi godkände vissa variationer som andra forskare inte skulle ha godkänt.

### 7.9.1. Kommentarer från respondenterna

En del av respondenterna har kommenterat scenarierna i enkäterna, något vi bad dem göra vid behov. Detta har hjälpt oss att kunna bedöma scenariernas kvalitet. Nedan presenterar vi dessa kommentarer.

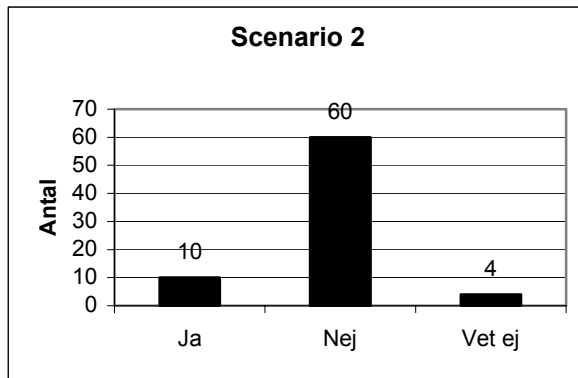
På scenario 1 fick vi endast ett fåtal kommentarer som egentligen inte har betydelse för förståelsen för scenariot. Kanske tycker respondenterna att scenariot är mindre bra och därmed blir likgiltiga och inte lämnar kommentarer, men detta bedömer vi att det finns en låg risk för eftersom respondenterna hade möjlighet att svara Vet ej. På scenariot var det 4 av 74 respondenter som gav svaret Vet ej. Med detta som grund drar vi slutsatsen att respondenterna förstod scenariot.



Figur 7.1. visar hur många av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 1.

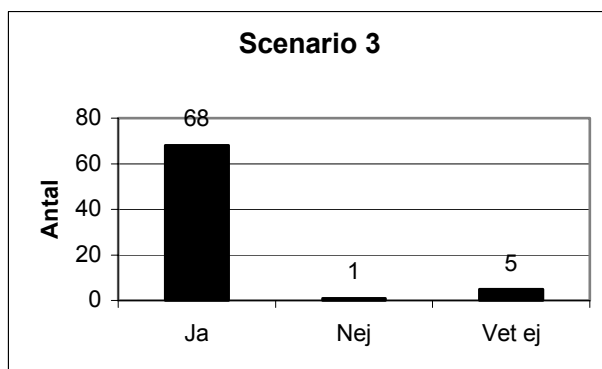
På scenario 2 fick vi fler kommentarer och dessa vid svarsalternativen Ja och Nej. En respondent som svarade Ja menade att det väsentliga felet innebar en brist i den interna kontrollen och att det inte var beloppet i sig som var det väsentliga felet. Det svaret vi fick här belyser egentligen inte vår frågeställning, d v s om den felaktiga faktureringen kan anses vara ett väsentligt fel, vilket skulle kunna innebära en mindre risk för ett snedvridet resultat. En intressant kommentar av en

annan respondent var att felfaktureringen inte ansågs vara ett väsentligt fel ur ekonomisk synpunkt, men väl ur förtroendesynpunkt. Detta är en aspekt som vi inte tänkte på då vi utformade scenariot. En av fyra respondenter som svarade Vet ej på scenario 2 påpekade att den ekonomiska informationen var knapp. Vi angav endast EK, men respondenten tyckte att vi skulle ha klargjort att det handlade om totalt EK. Eftersom det var så få personer som kommenterade att det var brist på information drar vi den slutsatsen att scenariot var bra.



Figur 7.2. visar hur många av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 2.

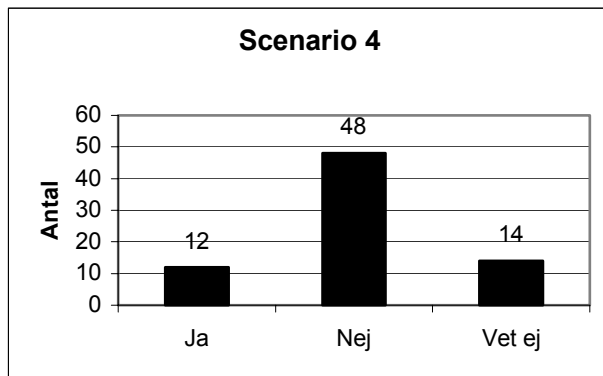
Scenario 3 fick flest kommentarer trots att scenariot inte visade någon variation beroende på de individuella förutsättningarna enligt testerna. En av respondenterna uppmärksammade oss på att det vid årsskiftet kommer att krävas av den påskrivande revisorn att alltid gå ut och kontrollera lagret själv. Hade inte denna nya rekommendation varit aktuell hade kanske fler respondenter svarat Nej på scenariot. Då vi inte fick någon variation i svaren kan det vara att scenariot var för enkelt, d v s scenariot innehöll en situation som inte krävde någon hög grad av professionalism från revisorerna för att besvara. Vi drar den slutsatsen att scenariot var för enkelt och ämnet aktuellt, vilket kan ha medfört att scenariot inte lyckades fånga variablerna.



Figur 7.3. visar hur många av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 3.

Vi fick endast några kommentarer från ett par respondenter som svarade Nej på scenario 4. Några menade att de istället för en anmärkning i revisionsberättelsen hade gjort en erinran till styrelsen. En respondent påpekade att en anmärkning kan skada bolaget mer än vad den informationen gagnar marknaden. På scenariot var det 14 st. som svarade Vet ej. Detta kan bero på att scenariot innehöll för lite information så att problemet möjligen blev svårare att lösa. Utifrån detta drar vi

den slutsatsen att scenario 4 bestod av ett svårare gränsfall, vilket gjorde att vissa respondenter valde att inte ta ställning.



Figur 7.4. visar hur många av revisorerna som svarade Ja, Nej eller Vet ej på scenario 4.

## 7.10. Kapitelsammanfattning

Variationer p g a kön kan bero på att kvinnor är mer strikta i sin bedömning. Auktoritet ökar med åldern, vilket ger minskad osäkerhet och en öppnare relation till kunden. Genom utbildning ökar revisorns kunskaper och självförtroende, vilket kan skapa bedömningsvariationer. Ökad erfarenhet ger förståelse och vana, vilket underlättar vid komplexa beslut. Revisorn på högre revisorsnivå har klarat av diverse behörighetskrav och har därigenom en viss förmåga, vilket kan visa på variation vid bedömningar. En revisor som är delägare tänker sig för innan diverse beslut tas eftersom han/hon inte vill stöta sig med kunden. Kontrollvariablerna ortstorlek och byråstorlek kan ge variation då kundernas antal och storlek kan variera. Genom att använda oss av den logistiska regressionsanalysen och andra tester hoppas vi uppnå hög validitet och reliabilitet. Vi drar den slutsatsen att scenario 1 och 2 är tydliga och bra, scenario 3 är något för enkelt och scenario 4 utgörs av ett svårare gränsfall.

---



---

## 8. Resultatutvärdering

---

*I kapitlet redogör vi för resultatet av vår analys och vad det kan innebära. Vidare beskriver vi praktiska, empiriska och teoretiska moment som vi anser att undersökningen har tillfört. Sist i kapitlet ges förslag till fortsatt forskning.*

---

### 8.1. Slutsats

Uppsatsens syfte är att undersöka om det finns en variation i externrevisorns revisionsbedömning utifrån revisionsprocessen och om denna kan bero på revisorns individuella förutsättningar. Detta syfte har vi uppnått genom att kunna ge svar på vår frågeställning.

Bortfallet i undersökningen uppgick till 53 % och hela bortfallets eventuella snedvridande effekter har inte kunnat analyseras fullständigt. Vidare har vi inte kunnat eliminera alla felkällor vad gäller urvalet och dess representativitet. Detta kan innebära brister vid generaliseringen varpå resultatet kan ha en bristande vetenskaplig innebörd. Undersökningen kan kritiseras då enkäten endast innehåller fyra scenarier. Möjligen kunde resultatet ha blivit annorlunda, bättre styrkt och mer generaliserbart om vi hade utformat mer än ett scenario för varje fas i revisionsprocessen. Med tanke på revisorernas tunga arbetsbelastning denna tid på året valde vi ändå att endast ha ett scenario per fas för att vi inte ville att enkäten skulle bli för omfattande med den följderna att respondenterna helt skulle avstå från att svara.

Genom testerna har förklaringskraften i vissa delar av vår teori ökat, framför allt för variablerna ålder och erfarenhet som visar på variation i båda testerna. Vår teoretiska utgångspunkt, d v s vår huvudhypotes och våra underhypoteser, har påverkats på det sättet att vi genom vårt resultat har kunnat sammanställa en ny och bättre teoretisk utgångspunkt som innebär att variation framförallt beror på de individuella förutsättningarna ålder och erfarenhet.

Ett empiriskt moment i vår undersökning som vi anser kan ha gett oss en ökad svarsfrekvens är det sätt som enkäterna distribuerades på. Vi valde att först kontakta revisionsbyråerna via telefon för att sedan personligen dela ut enkäterna. Introduktionsbrevet placerades på ett egenhändigt utformat stativ som placerades på en strategiskt utvald plats så att respondenterna emellanåt skulle bli påmind. Svarsfrekvensen uppgick till 47 % trots att de flesta revisorer meddelade oss om att de vid denna tidpunkt på året har mycket att göra och därmed varnade oss för ett stort bortfall.

Enligt testerna är det framför allt scenario 1, ”Förberedande informationsinsamling”, och scenario 4, ”Revisionsberättelse och andra rapporter”, som visar variation utifrån revisorns olika individuella förutsättningar. Att variation uppstår i just dessa situationer kan vara ett tecken på att dessa faser utgörs av viktiga moment och därmed är föremål för osäkerhet från revisorerna.

Revisorerna kan ha en restriktiv inställning eller vara rädda för att bedöma situationerna fel varpå deras omdöme påverkas så att variation uppstår.

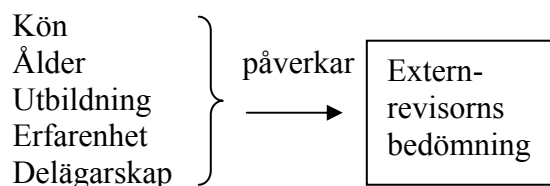


Bild 8.1. Kruskal-Wallis testet visar variation beroende på variablerna kön, ålder, utbildning, erfarenhet och delägarskap.

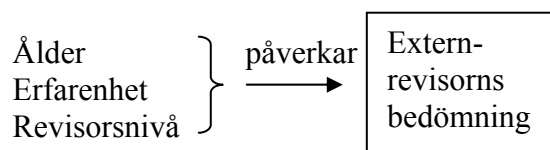


Bild 8.2. Den logistiska regressionsanalysen visar variation beroende på variablerna ålder, erfarenhet och revisorsnivå.

Bilderna åskådliggör vilka variabler som visar variation upp till signifikansnivån 10 % i Kruskal-Wallis testet och i den logistiska regressionsanalysen. De variabler som främst visar signifikans i båda testen är ålder och erfarenhet. Dessa påverkar olika delar av revisionsprocessen. Ålder och erfarenhet visar variation i den förberedande informationsinsamlingen och i rapporteringen medan endast ålder visar variation i granskningsplanen. Trots att dessa variabler korrelerar med varandra framkommer variation i olika faser. Detta kan bero på en generationseffekt, d v s att människor i olika åldrar har olika värderingar. Denna eventuella generationseffekt är starkare i ålder medan erfarenhet kan ha en fördröjd sådan. Enligt vår teori ökar externrevisorns auktoritet och självkänsla med åldern, vilket kan vara en förklaring till den uppkomna variationen, då en äldre revisor lättare kan tillägna sig en öppen och mer respektingivande roll gentemot kunden. Att erfarenhet ger variation kan bero på att med ökad erfarenhet uppnår revisorn en ökad kompetens och förståelse som ger revisorn ett tränat öga, d v s han/hon kan bättre förstå kundföretagets verksamhet och informationssystem.

Variablerna ålder och erfarenhet har även enligt andra forskare visat sig ge variation i arbetsanknutna situationer. Aronsson et al. (1996) framställer hur en hög åldersstruktur (ålder 55-65 år) ger en högre tillväxt då humankapitalet ökar med åldern eftersom individen tillägnar sig mer kunskaper och förmågor som omsätts i produktiva arbetsinsatser. Enligt Ellström (1999) utvecklas ett yrkeskunnande och en kompetens med ökad erfarenhet, vilket leder till att en individs handlingsförmåga i relation till en viss uppgift ökar. O'Donnell (2002) påstår att revisorer, allt annat lika, har en mer erfarenhetsbaserad kunskap och därmed oftast fattar bättre beslut än revisorer som har mindre.

Då flera variabler har visat sig påverka variationen i revisionen utifrån revisionsprocessen (se bild 8.1. och bild 8.2.) kan vi inte förkasta vår huvudhypotes, nämligen att externrevisorns individuella förutsättningar påverkar revisionsprocessen.

En stor kull 40-talister kommer att pensioneras mellan åren 2005 och 2015. Denna generationsskiftning skulle, enligt våra resultat, kunna få konsekvenser för revisionen eftersom det kan medföra att kunskapsnivån sjunker. Med detta menar vi att arbetsgivarna behöver nya revisorer snabbt, vilket innebär att andelen oerfarna blir större, vilket i sin tur skulle kunna medföra en risk för att utbildningskraven sjunker och kunskapsnivån påverkas. Följden kan bli att variationen i revisionen utifrån revisorns ålder, erfarenhet och utbildning kan bli mer märkbar än tidigare. I den allmänna debatten är det tal om en höjning av pensionsåldern från 65 till 67 år, vilket gör att 40-talisterna pensioneras under en längre period än 10 år. Denna höjning skulle då kunna medföra en mjukare övergång och därmed minskad effekt.

Skulle det visa sig att det blir en brist på revisorer, då alla 40-talisterna ska pensioneras, kan även följden bli att variationen i revisionen utifrån byråstorlek påverkas. Detta p g a att byråerna skulle anstränga sig för att få de duktigaste revisorerna i den nya generationen till sin byrå. Variation skulle kunna uppstå om de byråer som t ex har större möjlighet att betala mer i lön eller erbjuda förmånligare bonus får de mest eftertraktade medarbetarna till sitt team. Detta skulle kunna inverka på professionalismen i revisorskåren då det kanske blir skillnader mellan vilka byråer som har det mest professionella och erfarna teamet.

För att minska effekten av pensionsavgångarna anser vi att det är viktigt att det blir en jämn tillströmning av nya revisorer d v s att byråerna börjar anställa den nya generationens revisorer i god tid före 40-talisternas avgångar, så att en mixad revisorskår kan uppnås.

Om revisionen varierar kan det indikera en varierande professionalism inom revisorsyrket. En viss variation kan accepteras, men frågan är hur stor variation som kan tolereras. FAR har ställt samman revisionsprocessen i en standard, vilken innebär att alla revisorer bör revidera på lika sätt. Variation i revisionen skulle kunna innebära att även slutresultatet av revisionen varierar. Detta innebär att revisionsberättelser kan bli rena eller orena beroende på vilken revisor som reviderar. Om så är fallet och det reviderade bolagets intressenter skulle ingivas med denna kunskap kan deras förtroende för revisorskåren påverkas. En varierande professionalism kan i ett extremt händelseförlopp driva kundföretag in absurdum så att de väljer revisorer endast utifrån revisorernas individuella förutsättningar, som passar för kundens behov, då variation finns beroende på dessa förutsättningar. Detta skulle i sin tur kunna leda till att revisionsbyråer komponerar speciella revisionsgrupper och endast anställer revisorer som har de individuella förutsättningarna som kunderna efterfrågar. Om vi i vår undersökning hade scenarier där vi kunde bedöma rätt och fel hade vi med hjälp av svaren och med viss försiktighet kunnat komponera ”perfekta” revisionsteam. Beroende på ur vems synvinkel man skapar detta team kan teamets utseende variera.

## 8.2. Förslag till fortsatt forskning

Nedan ges två förslag, till fortsatta studier, som vi finner intressanta att undersöka efter att ha arbetat med denna kandidatuppsats.

### 8.2.1. Förslag 1

I detta arbete undersöker vi om det finns en bedömningsvariation hos externrevisorerna i revisionen utifrån revisionsprocessen. Revisionsberättelsens påverkan, i form av ett rent kontra orent utfall, av en variation i sättet att bedöma har inte varit föremål för vår undersökning, men är ett viktigt ämne då detta är ett viktigt beslutsunderlag för såväl ägarna som för de övriga intressenterna. Därför tycker vi att det skulle vara intressant att undersöka huruvida en bedömningsvariation i revisionsprocessen skulle kunna inverka på revisionens slutresultat med fokus på revisionsberättelsen.

### 8.2.2. Förslag 2

Av samma orsak som under förslag 1, dvs vikten av externrevisorers rapporter, skulle vi tycka att det vore betydelsefullt att undersöka hur företagets intressenter eller hur revisorerna själva upplever och tillmäter en variation i externrevisorers sätt att bedöma en revision. Kanske upplever de olika intressentgrupperna en variation på olika sätt.

## 8.3. Kapitelsammanfattning

De variabler som främst har visat signifikans i båda testen är ålder och erfarenhet, som även enligt andra forskare har visat sig ge variation i arbetsanknutna situationer. Snart pensioneras en stor kull 40-talister, vilket kan innebära att kunskapsnivån inom revisionen sjunker för snabbt. Resultatet av undersökningen visar att vår huvudhypotes inte kan förkastas, vilket kan innebära en varierande professionalism inom revisorsyrket. Då vi inte har kunnat utföra en fullständig bortfallsanalys kan detta innebära att resultatet inte är vetenskapligt statistiskt säkerställt. Vårt personliga engagemang vid det empiriska momentet har förhoppningsvis lett till en högre svarsfrekvens. Förslag till fortsatt forskning kan vara att undersöka hur variationen påverkar revisionsberättelsen.

## Källförteckning

Agresti, A., Finlay, B. (1999). *Statistical Methods for the Social Sciences* (3: e uppl.). By Prentice Hall, Inc. ISBN 0-13-526526-6.

Andersson, A., Cato, J., Hansson, K. (2003). *Kommunala aktiebolags redovisning: vilken normgivning följer de och varför?* (Examensarbete, Högskolan i Kristianstad).

Andersen, E., Schwencke, E. (1998). *Projektarbete - en vägledning för studenter*. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-00890-2.

Andersen, H. (1994). *Vetenskapsteori och metodlära. En introduktion*. Lund: Studentlitteratur.

Andersen, Ib. (1998). *Den uppenbara verkligheten. Val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Aronsson G., Kilbom Å., Hallsten L., Torgén M., Westerholm P., *Arbete efter 45 Historiska, psykologiska och fysiologiska perspektiv på äldre i arbetslivet* (1996). Tryck: AB Boktryck, Helsingborg. ISBN 91-7045-395-0.

Arvidson, P., Larson, O., Lindquist, H., Rohlin, L., Thomasson, J. (2000). *Den nya affärsredovisningen* (12: e uppl.). Malmö: Liber Ekonomi. ISBN 91-47-04575-2.

Belkaoui, R.A. (1992). *Accounting Theory* (3: e uppl.). Cambridge: The University Press.

Bjereld, U., Demker, M., Hinnfors, J. (2002). *Varför vetenskap?* (2: a uppl.). Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-04134-9.

Chung, J. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*.

Dahlin, L., Jönsson, T., Lundén, B. (2000). *Bokslut och årsredovisning* (2: a uppl.). Näsviken: Björn Lundén Information AB.

Edwardsson, C-J., Engkvist, D. (2002). *Sociala kontakter - hot mot oberoendet eller ökade kontrollmöjligheter?*. (Examensarbete, Högskolan i Kristianstad).

Ejvegård, R. (1996). *Vetenskaplig metod* (2: a uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Ellström, P. (1999). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet* (4: e uppl.). Nordstedts Juridik AB. ISBN 91-38-92209-6.

Eniro Sverige AB. (2003). *Gula sidorna: Helsingborg 2003*. (Eniro Sverige AB, Box 811, 161 24 Bromma).

- FAR Förlag AB. (2001). *Testa den interna kontrollen och redovisningen!*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer. (2002). *FARs revisionsbok 2002* (5: e uppl.). Stockholm: FAR förlag.
- Gläser, S. & Kurkkio, M. 2001, *Förväntningsgap inom revision en jämförelse mellan företagets förväntningar och revisorernas syn*. Tillgänglig från URL: <<http://epubl.luth.se/1404-5508/2001/054/LTU-SHU-EX-01054-SE.pdf>> Accessdatum 2003.11.05
- Hartman, J. (2001). *Grundad teori: Teorigenerering på empirisk grund*. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-00652-7.
- Hatch, M. J. (1997). *Organisationsteori: Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91- 44-01317-5.
- Höglund, O. (2003). *Sveriges Rikes Lag*. Stockholm: Norstedts Juridik AB. ISBN 91-39-00884-3.
- Iskandar, T., Iselin, E. (1999). A review of materiality, *Accounting forum* vol. 23 s.209-239.
- Jefferson, Davis T. (1996). Experience and Auditors' Selection of Relevant Information for Preliminary Control Risk Assessments, *A Journal of Practice & Theory* vol. 15 (1) s.16-37.
- Körner, S., Wahlgren, L. (2000). *Statistisk dataanalys* (3: e uppl.). Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-01236-5.
- Lewis, P. Saunders, M. & Thornhill, A. (2003). *Research Methods for Business Students* (3: e uppl.). England, Essex: Pearson Education Limited.
- Lekvall, P., & Wahlbin, C. (1993). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Förlag AB. ISBN 91-86460-64-1.
- O'Donnell Ed (2002). Evidence of an Association between Error-Specific Experience an Auditor Performance during Analytical Procedures, *Behavioral Research in Accounting* vol. 14 s. 179-195.
- Olsson, H., Sörensen, S. (2001). *Forskningsprocessen: Kvalitativa och kvantitativa perspektiv*. Stockholm: Liber AB. ISBN 91-47-04958-8.
- Patel, R., Tebelius, U. (1987). *Grundbok i forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-24851-2.
- Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB. (2003:1). *SRF-boken 2003*. Falun: SRF. ISBN 91-973181-1-6.

Wallén, G. (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik* (2: a uppl.). Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-36652-3.

## Bilaga 1

Var vänlig och fyll i nedanstående frågor. Har Ni några kommentarer var vänlig och skriv på baksidan. Ni är välkomna att kontakta Hanna Lif, lifhanna@hotmail.com, vid eventuella frågor.

1. Är Ni man  ? eller kvinna  ?
  
2. Hur gammal är Ni ?  
\_\_\_\_\_ år
  
3. Vilken utbildning har Ni ?  
Grundskola  Gymnasieskola  Realskola  Högskola/Universitet
  
4. Hur många år har Ni arbetat med revision?  
\_\_\_\_\_ år
  
5. Vilken revisorsnivå befinner Ni Er på?  
Assistent  Godkänd  Auktoriserad
  
6. Är Ni partner i firman?  
Ja  Nej

**Scenario 1**

Träd AB har 150 anställda och tillgångarnas nettovärde är 35 Mkr. Ni är huvudansvarig för revisionen, men har inte själv aktivt kunnat delta i den förberedande informationsinsamlingen. Ni har istället fått informationen från en av Era medarbetare som Ni inte har arbetat med tidigare. Han/hon anser sig ha skaffat goda kunskaper om företagets verksamhet, konkurrenssituation, organisation och informationssystem samt om lagar och förordningar som är tillämpliga på företaget. Medarbetaren har även tagit del av årsredovisningar och annat material från tidigare års revisioner.

Kan Ni förlita Er på denna information, utan att själv söka information, för Er fortsatta revision?

Ja  Nej  Vet ej



**Scenario 2**

Hjälp AB är ett konsultföretag med 3 anställda och ett EK på 100 000 kr. Sara är bokföringskunnig och anställd av Hjälp AB för att sköta kontering och registrering av verifikationer, månadsbokslut samt kund- och leverantörsreskontra. Hon tar även fram underlag till revisorn inför bokslut. En konsulttjänst utförs varpå en tidrapport skrivs ut som underlag för fakturering. Sara ser fel och skriver ut fakturan på 9 000 kr fast att den skulle vara på 3 000 kr. Kunden som är stressad upptäcker inte felet och betalar fakturan. I normala fall brukar kundfakturorna hamna på mellan 2 000 och 10 000 kr.

Anser Ni att felet med den felaktiga faktureringen är väsentligt?

Ja  Nej  Vet ej

**Scenario 3**

Fixa AB är ett serviceföretag som utför reparationer på maskiner samt säljer reservdelar. Företaget har 3 anställda. Vid förra årets årsredovisning hade företaget ett resultat på 100 000 kr, varulagret hade ett värde av 400 000 kr och balansomslutningen var 1 Mkr. Ni har reviderat bolaget under de senaste 5 åren. I varulagret inräknas pågående servicearbeten och reservdelar. Balansdagen närmar sig och Fixa AB:s ägare inventerar lagret. Han kommenterar till Er att det är onödigt att Ni utför en kontrollinventering eftersom inga större förändringar har skett på lagret och dessutom har Ni haft dem som kunder länge och ett förtroende har byggts upp.

Går Ni ändå ut och gör en kontrollinventering fast att ägaren säger att det inte är nödvändigt?

Ja  Nej  Vet ej

**Scenario 4**

Spader AB är ett företag med 75 anställda och en årsomsättning på 150 Mkr. Under revisionen har sex luftfakturer upptäckts av revisorn och en av styrelsemedlemmarna har medgett att fakturorna konstruerats för att undvika skatt. Beloppen på fakturorna varierar mellan 4 000 kr och 25 000 kr. När bokslutet görs har företaget rättat till det som avslöjats. Befattningshavaren som ställt ut luftfakturorna har bytts ut. Vid årets slut förekommer således inga fel.

Skulle Ni som revisor göra en anmärkning i revisionsberättelsen?

Ja  Nej  Vet ej

TACK för Er medverkan!

Anneli Gudmundsson

Hanna Lif

Anna Regebro

Vill Ni ta del av en summering av resultatet ange Er email- adress.

## Guide för telefonsamtal till revisionsbolag. Bilaga 2

Hej. Jag heter X och studerar vid Högskolan i Kristianstad. Jag söker någon som har hand om studentkontakter.

Hej. Jag heter X och studerar vid Högskolan i Kristianstad. Vi är tre tjejer som håller på med vår kandidatuppsats. Vi skriver om hur revisionen kan påverkas av individuella förutsättningar hos revisorn. Vi har ställt samman en mindre enkät och undrar om Ni skulle vilja hjälpa oss att fylla i dessa?

### **Om Ja:**

Skulle vi kunna få komma till Er och lämna enkäterna och sedan hämta dem om ett par dagar? Om det är möjligt så skulle vi gärna snabbt vilja informera om enkäten för alla Er på kontoret. Finns det någon möjlighet till det?

*Ja (vi får komma och presentera enkäten):*

Tanken är att lägga enkäterna i Ert fikarum, eller någon annan lämplig plats, så att Ni sedan kan fylla i dem. Därefter kommer vi och hämtar dem efter ett par dagar. Enkäten tar ca X minuter att fylla i.

När kan vi komma? Kan vi hänvisa till detta samtal med Er? När kan vi sedan komma och hämta enkäterna?

*Nej (vi får inte komma och presentera enkäten):*

Skulle Ni vilja informera era arbetskamrater om enkäten, så kan vi komma och lämna dem?

Vår tanke var att vi kunde lägga enkäterna i Ert fikarum, eller någon annan lämplig plats, och sedan hämta upp dem om ett par dagar. Enkäten tar ca X minuter att fylla i. När kan vi komma? Kan vi hänvisa till detta samtal med Er? När kan vi sedan komma och hämta enkäterna?

Hur många anställda är ni på kontoret? Då tar vi med X antal enkäter.

Jag tackar för hjälpen. Vi ses den X kl X.  
Tack och hej.

### **Om Nej:**

Jag förstår. Tack ändå.

Bilaga 3



Hej!

Får vi låna 10 minuter av Er tid?

Vi är tre elever vid Kristianstad Högskola som skriver kandidatuppsats inom revision. Vi vill ha svar på hur en revisor utformar sin revisionsprocess och behöver Er hjälp.

Var vänlig att fylla i enkäten. Vi är medvetna om att informationen är knapp, men hoppas ändå att Ni skall kunna ta ställning till bifogade situationer. Svaren kommer att behandlas konfidentiellt efter forskningsetiska standards i aggregerad form.

Vi hämtar materialet om några dagar.

Tack på förhand!

Med vänlig hälsning

Anneli Gudmundsson  
Anna Regebro

Hanna Lif

Kontaktperson: Hanna Lif, [lifhanna@hotmail.com](mailto:lifhanna@hotmail.com)  
Handledare: Sven-Olof Collin, [sven-olof.collin@e.hkr.se](mailto:sven-olof.collin@e.hkr.se)

