



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

FÖRETAGSEKONOMISKA INSTITUTIONEN

Revisorns urvalsmetodik och dess rättsliga ställning



MAGISTERUPPSATS I FÖRETAGSEKONOMI
EXTERNREDOVISNING OCH FÖRETAGSANALYS
VÅRTERMINEN 2004

HANDLEDARE: STEFAN SCHILLER
FÖRFATTARE: LENA HERRMANN
ANTTI J. NIEMI

Förord

Vi skulle vilja ta tillfället att tacka vår handledare Stefan Schiller samt våra två respondenter i den kvalitativa undersökningen Sven Martinger och Sten – Erik Ingblad.

Göteborg den 7 juni 2004

Antti J. Niemi

Lena Herrmann

Sammanfattning

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Företagsekonomiska institutionen, Externredovisning och företagsanalys, Magisteruppsats, Vårterminen 2004

Författare: Antti J. Niemi, Lena Herrmann

Handledare: Stefan Schiller

Titel: Revisorns urvalsmetodik och dess rättsliga ställning

Bakgrund och problem: Uppsatsen behandlar revisorns urvalsmetodik i fråga om hur olika typer av stickprovsundersökningar kan genomföras i stället för totalundersökningar. I RS *Revisions Standard 530 Revisionsmässiga urval och andra urvalsmetoder för granskning* finns valmöjligheten att antingen använda sig av statistisk urvalsmetodik eller metodik baserat på revisorns erfarenhetsmässiga omdöme. För att belysa för och nackdelar med de olika urvalsmetoderna har ett juridiskt perspektiv valts, för att undersöka vilken urvalsmetodik som ger revisorn störst rättsäkerhet vid ett hypotetiskt åtal. Problemet består i att om det skulle visa sig att experter och revisorer har olika uppfattning i frågan betyder det att revisorerna använder sig av en icke-optimal metodik ur rättsäkerhetssynpunkt. Vilket i sin skulle betyda att revisorer utsätter sig för en risk som de är omedvetna om. Användandet av fel metodik kan tyda på brister inom exempelvis utbildningen av revisorer, vilket gör att det är viktigt att frågan tas upp.

Syfte: Uppsatsens syfte är dels att ta reda på om användandet av statistisk metodik eller användandet av icke-statistisk metodik ger revisorn en bättre rättslig ställning. Syftet är därmed att ge läsaren en bild av den juridiska problematiken vid val av metodik.

Metod: Primärdata har insamlats i form av två kvalitativa intervjuer med personer som kunnat bidra med sin expertis i frågan. De två respondenterna var tingsrättsdomare Sven Martinger samt Sten-Eric Ingblad f.d. direktör på PriceWaterhouseCoopers som även biträtt olika normsättningsorgan. Vidare genomfördes en kvantitativ undersökning av 75 revisorers åsikter.

Resultat och slutsatser: Ur de båda kvalitativa intervjuerna, samt den teori som insamlats, kunde slutsatser dras om att statistisk metodik gav den relativt högsta rättssäkerheten för revisorer. Enligt den kvantitativa undersökningen av revisorernas åsikter i frågan, framkom att majoriteten av revisorerna ansåg att de hade störst rättssäkerhet om de använt sig av erfarenhetsmässig urvalsmetodik. Ur undersökningen framgick även att revisorerna till allra största delen använder sig av erfarenhetsmässig urvalsmetodik i sitt yrkesutövande. Därmed kan påvisas att revisorernas åsikter skiljer sig ifrån åsikterna hos de experter som intervjuades, vilket tyder på att revisorerna har en något skev bild av sin rättsliga ställning i fråga om valet av urvalsmetod. Speciellt skev verkar uppfattningen vara hos de revisorerna som har mindre än 6 års yrkeserfarenhet

Förslag till fortsatt forskning: Att undersöka huruvida revisorer idag har tillräckliga kunskaper inom statistisk metodik för att genomföra statistiska stickprovsurval. Även en jämförelse av regelverk ur ett globalt perspektiv för att undersöka skillnader är av intresse.

Begreppsordbok

Acceptans stickprov stickprovsmodel som används för att avgöra huruvida en mängd individer, objekt, element eller enheter kan accepteras efter ett kriterie.

A priori på förhand och utan särskild undersökning.

Attribut stickprov en form av stickprov som testar närvaron eller frånvaron av ett specifikt attribut och estimerar till vilken omfattning attributet existerar i populationen.

Bias att tillåta en medveten eller omedveten preferens styra utformningen av urvalet gör urvalet bias, det vill säga snedvridet.

Haphazard urval eller icke planmässiga urval är medvetna försök till att undvika bias i urval, vilket påverkar den stokastiska processen till att bli mindre stokastisk.

Icke-statistisk metodik subjektiva urval baserade på yrkeserfarenhetsmässiga bedömningar.

Klusterurval detta är ett samlingsnamn på några statistiska metoder med vilka enheter indelas i grupper, kluster, så att enheter som liknar eller ligger nära varandra med avseende på något mått förs till samma grupp. Grupperna och deras antal preciseras inte i förväg.

Konfidensintervall osäkerhetsintervall för en statistisk skattning som täcker rätt värde med en i förväg bestämd sannolikhet.

Kontrollgranskning en granskning av ett företags system för redovisning och intern kontroll. Revisorn genomför en sådan för att få revisionsbevis för hur effektiva de är, samt om de är lämpliga för att förhindra, upptäcka och rätta till väsentliga felaktigheter.

MUS *Monetary Unit Sampling*, används för att kunna dra slutsatser i monetära termer om populationer, en typ av variabelstickprov.

Population vid statistiska undersökningar menas hela den mängd individer, objekt, element eller enheter som man studerar, exempelvis alla personer i ett land, patienter med en viss sjukdom, älgar i en skog, företag i en bransch eller inköp i en butik. Ofta undersöks endast ett urval.

Sannolikhetsteori sannolikhetsteorin betyder inom statistiken att man ägnar sig åt att skapa metoder, principer och kriterier för att behandla data från experiment och andra observationer av verkligheten. I denna kontext definieras dock sannolikhetsteori till att innefatta två parametrar, stokastiska urval och sannolikhetsteoretisk utvärdering.

Scewness snedfördelning eller en typ av asymmetrisk fördelning.

Seasonality periodiska fluktuationer.

Selektivt - slumpmässigt stickprov urvalet är baserat på stokastisk metodik men ingen statistisk utvärdering av stickprovet sker.

Selektiva eller omdömesbaserade urval de metoder där en uppdelning av populationen sker *a priori* stickprovet genomförs.

Statistisk metodik i den här kontexten definieras till användandet av sannolikhets teori vid stickprovsförfaranden.

Stokastisk slumpmässig.

Stratifierade urval sub (under) uppdelning efter olika värden innan undersökning sker.

Substansgranskning detaljgranskning av saldon och transaktioner eller analytisk granskning som revisorn genomför i syfte att upptäcka väsentliga fel i årsredovisningen.

Systematiska urval urval där de undersökta enheterna väljs efter vissa intervall.

Urvalsram lista, karta eller annan förteckning över enheterna i en population, ramen ligger till grund för urvalet.

Variabel stickprov används för att estimerar balanser på konton. MUS *Monetary Unit Sampling* är en typ av variabelstickprov.

Förkortningslista

ABL	<i>Aktiebolagslagen</i>
EFL	<i>Lagen om ekonomiska föreningar</i>
FAR	<i>Före detta Förenade Auktoriserade Revisorer</i>
IFAC	<i>International Federation on Accountants</i>
IS	<i>International Standards</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
RNFS	<i>Revisorsnämndens föreskrifter</i>
RS	<i>Revisions standard</i>
SL	<i>Stiftelselagen</i>

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 PROBLEMBAKGRUND.....	1
1.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	2
1.2.1 Frågeställning.....	2
1.3 SYFTE.....	2
1.4 AVGRÄNSNINGAR.....	2
1.5 UPPSATSENS MÅLGRUPP.....	3
1.6 DISPOSITION.....	4
2 METOD	5
2.1 UNDERSÖKNINGSANSATS.....	5
2.2 VAL AV METOD.....	5
2.3 DATAINSAMLING.....	6
2.3.1 PRIMÄRDATA.....	6
2.3.1.1 Kvalitativa intervjuer.....	6
2.3.1.2 Kvantitativa undersökningar.....	7
2.3.2 SEKUNDÄRDATA.....	8
2.4 TROVÄRDIGHET.....	8
2.4.1 Reliabilitet.....	8
2.4.2 Validitet.....	8
2.4.3 Källkritik.....	10
2.4.3.1 Kritik mot primärdata.....	10
2.4.3.2 Källkritik mot sekundärdata.....	11
3 SVERIGES REGELVERK FÖR REVISORER	12
3.1 FAR och ISA.....	12
4 VÄSENTLIGHET OCH RISK	13
4.1 VÄSENTLIGHET.....	13
4.2 RISK.....	13
4.3 REVISIONSRISK.....	14
4.4 JURIDISK RISK.....	15
5 STATISTISK OCH ICKE-STATISTISK METODIK	17
5.1 STATISTISK METODIK.....	17
5.2 ICKE-STATISTISK METODIK.....	17
5.3 GEMENSAMMA PARAMETRAR.....	18
5.4 TRE URVALSMETODER.....	19
5.4.1 Haphazard urvalsmetodik.....	19
5.4.2 Selektiv urvalsmetodik.....	20
5.4.3 Systematisk urvalsmetodik.....	21
5.5 REVISORNS STICKPROVSMODELLER.....	21
5.5.1 Attribut stickprov.....	21
5.5.2 MUS Monetary Unit Sampling.....	22
5.5.3 Annan metodik.....	23
5.6 SAMMANFATTNING.....	23
6 EMPIRI	25
6.1 KVALITATIVA INTERVJUER.....	25
6.1.1 Intervju 1.....	25
6.1.1.1 Syntes.....	26
6.1.2 Intervju 2.....	26

6.1.2.1 Syntes	27
6.1.2.2 Uppföljning	28
6.2 KVANTITATIVA UNDERSÖKNINGAR	28
6.2.1 Resultat av den kvantitativa undersökningen av revisorer.....	29
6.2.1.1 Grafisk illustration.....	30
7 ANALYS.....	33
7.1 ANVÄNDER SIG REVISORER MER AV STATISTISK METODIK ELLER ICKE-STATISTISK METODIK?	33
7.2 VILKEN URVALSMETODIK GER REVISORN STÖRST RÄTTSSÄKERHET?	33
7.3 HUR STÅR SIG REVISORERNAS UPPFATTNING OM SIN RÄTTSLIGA STÄLLNING JÄMFÖRT MED UPPFATTNINGEN HOS EXPERTER INOM ÄMNET?	34
7.4 KONSERVATISM.....	35
8 SLUTSATS.....	37
8.1 VILKEN URVALSMETODIK, STATISTISK ELLER ICKE-STATISTISK GER REVISORN DEN STARKASTE RÄTTSLIGA STÄLLNINGEN VID ÅTAL?	37
8.3 ANVÄNDER SIG REVISORER MER AV STATISTISK METODIK ELLER ICKE-STATISTISK METODIK?	37
8.4 NÄR TROR REVISORER ATT DE HAR EN BÄTTRE RÄTTSLIG STÄLLNING; VID ANVÄNDADET AV STATISTISK METODIK ELLER ICKE-STATISTISK METODIK?.....	37
8.5 HUR STÅR SIG REVISORERNAS UPPFATTNING OM SIN RÄTTSLIGA STÄLLNING I JÄMFÖRELSE MED UPPFATTNINGEN HOS EXPERTER INOM OMRÅDET?.....	37
8.6 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	38

1. Inledning

Detta stycke har utarbetats med syftet att läsaren skall få en uppfattning över uppsatsens bakgrund, problem, syfte och disposition.

1.1 Problembakgrund

En del i revisorns arbete består i att säkerställa att företagen har tagit upp ”rätt” värden i redovisningen. Ofta är antalet poster som måste kontrolleras mycket stort och att genomföra en totalgranskning skulle då vara både kostsamt och tidsödande. Stickprov är då ett verktyg revisorn och dennes team kan ta till för att förenkla arbetet vid revision.¹ Ett stickprov är ett antal observationer som är färre än 100 % av den underliggande populationen.² I regleringen av revisorns arbete som består i RS *Revisions Standard 530 Revisionsmässiga urval och andra urvalsmetoder för granskning* lämnas det öppet till revisorn att, baserat på väsentlighet och risk, antingen välja stickprovets urval med hjälp av statistisk metodik eller basera urvalet på revisorns erfarenhetsmässiga omdöme.³ Viss subjektivitet går inte att undgå då väsentlighet och risk alltid grundar sig i subjektiva bedömningar, men objektiviteten kan ökas genom statistiska beräkningar av stickprovsstorlek och utfall.

Bedömningen av väsentlighet och risk är själva grunden för revisionsplanen, det vill säga vad som ska granskas och inte⁴. De poster som anses väsentliga, det vill säga de poster som i de finansiella rapporterna skulle kunna påverka en användares beslut⁵, samt de områden där risken för felaktigheter är som störst är vad som senare ska kontrolleras vid en revision⁶. Bedömningen av hur många, samt vilka observationer som ska tas fram kan alltså ske på olika sätt.

Statistisk metodik lanserades som ett revolutionerande hjälpmedel till revisorn under 50 talet⁷, men fortfarande under 70 talet var statistisk metodik ett mysterium för många revisorer.⁸ Många revisorer tyckte att statistisk metodik både var krånglig, inte var direkt applicerbar till revision och att de metoder som fanns var dåligt utvecklade⁹. Anledningarna var två: För det första var de statistiska metoderna till en början utvecklade av statistiker som hade liten eller ingen kunskap av revisionsproblem. Detta betydde att metoder rekommenderades som inte alltid var lämpliga och att resultaten inte alltid var lätta för revisorerna att tyda. För det andra så var revisorernas statistiska kunskaper ofta dåliga. De hade svårt att utnyttja metoderna effektivt och svårt att

¹ Rydström E., Gyllenswärd B., (1977), *Statistiska stickprov i revisionsarbetet -- en modenyck för 20 år sedan eller....* Balans

² RS 530 p. 3

³ RS 530 p. 29

⁴ RS 320 p. 9

⁵ RS 320 p. 3

⁶ RS 320 p. 9

⁷ Rydström E., Gyllenswärd B., (1977), *Statistiska stickprov i revisionsarbetet -- en modenyck för 20 år sedan eller....* Balans

⁸ Sully J. M., (1974), *Statistical Sampling in Auditing* The Statistician, s. 71-80

⁹ Knight P., (1979), *Statistical Sampling in Auditing: An Auditor's Viewpoint* The Statistician, s. 253-266

kommunicera med statistikerna.¹⁰ Klyftan mellan statistiker och revisorer ansågs vara stor och diskursen tidvis mindre balanserad.¹¹

1.2 Problemformulering

Problemet som uppsatsförfattarna vill belysa är den juridiska framställningen av huruvida statistisk urvalsmetodik har en starkare eller svagare rättsställning jämfört med icke-statistisk urvalsmetodik. Detta skulle kunna sprida nytt ljus över diskursen som egentligen endast behandlat svårigheterna i själva användandet av statistisk metodik. Skulle det visa sig att revisorerna själva har en felaktig uppfattning om vilken urvalsmetodik som ger dem starkast rättsäkerhet är detta ett problem. Problemet består i att revisorerna i sådana fall använder sig av en icke-optimal metodik ur rättsäkerhetssynpunkt och att de då utsätter sig för en risk som de är omedvetna om. Anledningen till att en icke-optimal urvalsmetodik ur rättsäkerhetssynpunkt i så fall används skulle då tyda på brister inom andra områden, exempelvis utbildningen, vilket gör att det är viktigt att frågan tas upp.

1.2.1 Frågeställning

Uppsatsens primära frågeställning:

- ✓ *Vilken urvalsmetodik, statistisk urvalsmetodik eller icke-statistisk urvalsmetodik ger revisorn den starkaste rättsliga ställningen vid ett hypotetiskt åtal?*

Uppsatsens sekundära frågeställningar:

- ✓ *Vid användning av vilken urvalsmetodik tror revisorer att de har bättre rättslig ställning, vid användandet av statistisk metodik eller icke-statistisk metodik?*
- ✓ *Använder sig revisorer mer av statistisk metodik eller icke-statistisk metodik?*
- ✓ *Hur står sig revisorernas uppfattning om sin rättsliga ställning i jämförelse med uppfattningen hos experter inom ämnet?*

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är dels att ta reda på om användandet av statistisk metodik eller användandet av icke-statistisk metodik ger revisorn en bättre rättslig ställning. Därmed ska uppsatsen ge läsaren en bild av den juridiska problematiken som föreligger vid val av metodik.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen avgränsas ifrån att omfatta samtliga andra delar av revision som inte innefattar stickprovsförfaranden.

¹⁰ Smith T. M. F., (1976), *Statistical sampling for accountants*, s. xi

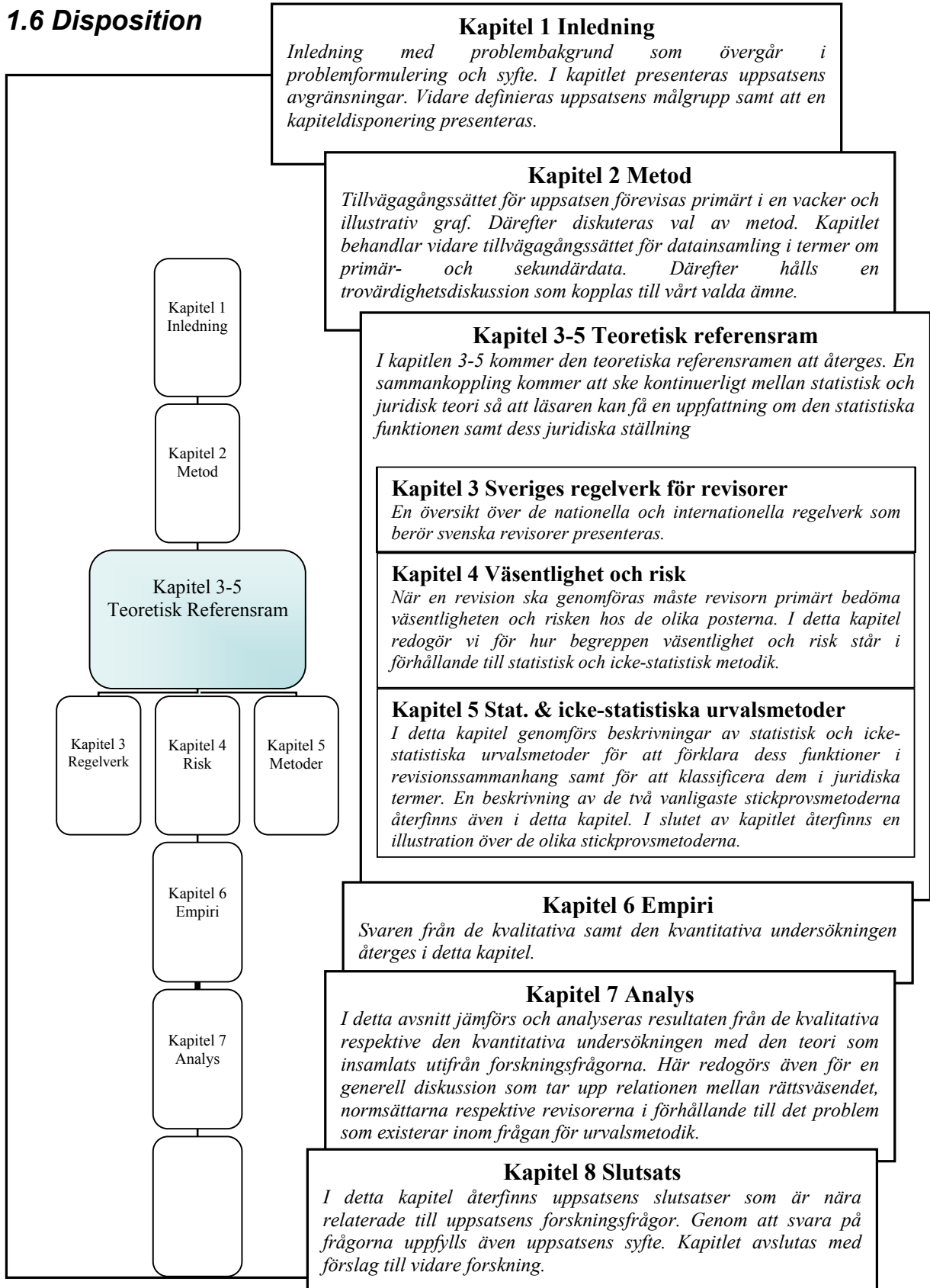
¹¹ Rydström E., Gyllenswärd B., (1977), *Statistiska stickprov i revisionsarbetet -- en modenyck för 20 år sedan eller....* Balans

Uppsatsen avgränsas ifrån att behandla andra urval än de som definieras som revisionsmässiga i RS 530 *Revisionsmässiga urval och andra urvalsmetoder för granskning*.

1.5 Uppsatsens målgrupp

Uppsatsen riktar sig i första hand till revisorer och studenter i externredovisning som innehar fundamentala kunskaper inom statistik.

1.6 Disposition

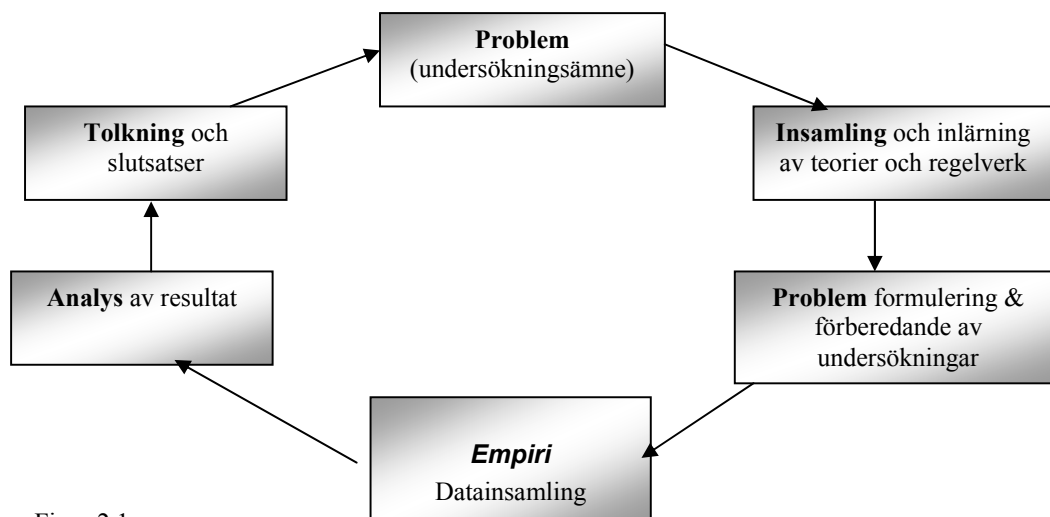


2 Metod

Tillvägagångssättet för uppsatsen förevisas primärt i en vacker och illustrativ figur, därefter diskuteras val av metod. Tanken bakom kapitlet är att en uppfattning om uppsatsens tillvägagångssätt samt dess trovärdighet skall kunna erhållas.

2.1 Undersökningsansats

Uppsatsens undersökningsansats ser ut som beskrivs i figuren nedan:



Figur 2.1

I Figur 2.1 sammanfattas uppsatsens undersökningsansats.

Ett undersökningsämne med ett problem valdes ut och insamlingar av information i ämnet genomfördes. Relevanta teorier och regelverk undersöktes. Då artiklar och liknande sekundärdata är svåra att hitta inom ämnet ligger basen i uppsatsen i det empiriska materialet i form av kvalitativa intervjuer och en större kvantitativ undersökning. Problemet formulerades med basen i det undersökta regelverket. Förberedelser genomfördes med syfte att kunna svara på problemet med hjälp av empirin. Datainsamling genomfördes. En analys med basen i framför allt empirin, men även i teorier, regelverk genomförs för att kunna svara på problemet i slutsatsen. Tolkningarna gjorda i slutsatsen svarar på problemet i undersökningsämnet som primärt valdes.

2.2 Val av metod

Det finns två typer av metoder man kan använda sig av vid en empirisk undersökning. Det första är en kvalitativ ansats vilket oftast innebär ett färre antal observationer med mer djupgående frågeställningar. Den kvantitativa ansatsen innebär ett större antal observationer men med kortare och ofta ytligare frågeställningar.¹² Vilken metod som skall användas är beroende av problemformuleringen och den inriktning man vill ta på undersökningen som skall genomföras¹³.

¹² Merriam S., (1994), *Fallstudien som forskningsmetodik*, s. 17

¹³ Holme, I. M., Krohn, S. B., (1997), *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, s. 13f

Beroende av karaktären av problemformuleringen används både en kvalitativ och en kvantitativ undersökningsansats som utgångspunkt för uppsatsen. Valet är baserat på att syftet med uppsatsen är att ge läsaren en bild av problematiken i urvalsbedömningen av de stickprov en revisor måste ta vid en revision av ett företag, och visa på för och nackdelarna med statistiska icke statistiska bedömningar, för att kunna sätta detta i ett juridiskt perspektiv. Aktuella synpunkter kan endast nås genom en insamling av primärdata, och då frågan är av diskussionskaraktär är det väsentligt med en kvalitativ undersökning till grund, för att sedan bygga vidare med en kvantitativ undersökning för att ta reda på var ståndpunkten i allmänhet ligger inom kärnfrågorna. Dessutom sker en insamling av sekundärdata i form av regelverk och statistiska metoder för att bygga upp den teoretiska referensramen. Sekundärdata i formen av artiklar och avhandlingar råder de stor brist på och utgör därför inte heller något stort utrymme i uppsatsen.

2.3 Datainsamling

2.3.1 Primärdata

Primärdata innebär insamling av ny information som inte tidigare finns dokumenterad, detta kan exempelvis ske genom intervjuer och observationer¹⁴.

2.3.1.1 Kvalitativa intervjuer

Två kvalitativa intervjuer har genomförts med personer som har hög auktoritet och kunskap om ämnet. En kvalitativ intervju för att få en uppfattning om hur en domare skulle resonera är genomförd med tingsrättsdomare Sven Martinger vid Göteborgs tingsrätt. Tingsrättsdomare Sven Martinger är involverad i den juridiska fortbildningen vid Borås Högskola samt författare till ett antal publikationer såsom *"Norstedts juridiska ordbok"*.

Den andra intervjun genomfördes med Sten-Eric Ingblad pensionerad redovisningsexpert och före detta vetenskaplig ledare vid Högskolan i Borås. Den andra intervjun genomfördes med syftet att få en bredare syn på frågeställningen samt att få en kommentar till den tidigare genomförda intervjun. Respondenten var tidigare verksam vid Öhrlings PriceWaterhouseCoopers som direktör och under drygt 25 år vid Handelshögskolan i Göteborg som universitetslektor och huvudlärare i externredovisning. Sten-Eric Ingblad har biträtt Redovisningsrådet, FAR och Bokföringsnämnden i arbetet med rekommendationer samt författat ett antal böcker inom ämnesområdet, bland annat en bok med titeln *"Externredovisningen och lagen"*. För att få en fingervisning om huruvida Sten-Eric Ingblads åsikter kunde vara representativa för normsättare togs kontakt med tre personer som arbetar inom normsättningsområdet. En av personerna är verksam inom FARs kvalitetsnämnd och de andra två inom FARs etikkommitté. Endast tre korta frågor som ej var av diskussionskaraktär ställdes, vilket gör att en klassificering som kvalitativa undersökningar ej går att göra. Frågorna är därför endast i indikationssyfte. Då personerna fortfarande är verksamma som normsättare, samt att det var deras personliga uppfattning som efterfrågades, blev de lovade full anonymitet.

¹⁴ Patel, R., Davidson, B., (1998), *Forskningsmetodikens grunder*, s. 56

De kvalitativa intervjuerna genomfördes med hjälp av en intervjumall¹⁵. Intervjumallens frågor var uppbyggda så att respondenterna kunde svara fritt. Exempelvis gavs scenarion som respondenten ombads kommentera. Frågor gavs som ”hur upplever du” kopplat till ett ämnesområde och ”hur skulle du vilja förklara” kopplat till ett ämnesområde. Detta öppna sätt att genomföra intervjuerna kan beskrivas ge intervjuerna en låg grad av struktur medan användandet av intervjumallen gav en hög grad av standardisering.¹⁶

2.3.1.2 Kvantitativa undersökningar

En kvantitativ undersökning i form av en enkät¹⁷ genomfördes för att kunna återge revisorernas åsikt.

Ett specifikt strata av revisorerna togs fram ur en geografisk fördelning då populationen kan anses som homogen, med mål om att underlaget skall kunna appliceras till hela populationen. Ett signifikant urval som grund för vår undersökning togs fram med statistisk metodik, och har därmed beräknats utifrån det totala antalet revisorer inom det aktuella området.

Vid stratifierade urval är ett av kriterierna att subgrupperna skall vara heterogena och fördelas efter de karakteristika som skiljer dem åt.¹⁸ Heterogeniteten i vår kvantitativa undersökning består i den geografiska fördelning som genomförts. I övrigt kan populationen anses som homogen varför slutsatser kan dras över hela populationen. Av tids och kostnadsskäl har inte fler strata än ett undersökts och ingen allokering av stickprovet har då genomförts vilket minskar undersökningens validitet när slutsatser dras över hela populationen, vilket betyder att ett visst mått av försiktighet måste iaktas vid sådana slutsatser.

Det strata som valts är ”*verksamma godkända och auktoriserade revisorer i Göteborgs kommun*” och samtliga enheter i urvalet kommer att tas ur de 403 verksamma godkända och auktoriserade revisorerna i området. Totalt i Sverige finns 4146 godkända och auktoriserade revisorer.¹⁹ Enligt formeln för stickprovsstorlek hos normalfördelade variabler med ett konfidensintervall om 99 % beräknas n till:²⁰

$$n = z^2 * \frac{P(1-P)}{(d/2)^2} \quad 73 \approx 2,56^2 * \frac{0,5(1-0,5)}{(0,3/2)^2}$$

n är stickprovets storlek, z bestäms beroende på vilken konfidensgrad som önskas, d är önskad intervallbredd samt P är en bedömning av andelen. Vid användandet av formeln så står vi inför två skattningar, när vi valt z måste skatta både P och d . P är vald till 0,5 eftersom det ger ett maximalt stort stickprov, d har bestämts till 0,3 och tillåter

¹⁵ Bilaga 1 Intervjumall

¹⁶ Patel, R., Davidson, B., (1998), *Forskningsmetodikens grunder*, s. 61f

¹⁷ Bilaga 2 Enkät

¹⁸ Källa: Ryerson 2004-05-06

<http://www.ryerson.ca/~mjoppe/ResearchProcess/StratifiedSampling.htm>

¹⁹ Information från Berit Wallster Utredningssektariatet Revisorsnämnden 2004-05-01

²⁰ Körner S., Wahlgren L., (2000), *Statistisk Dataanalys*, s. 290-295

intervallets bredd till att bli relativt stort.²¹ Vid de valda skattningarna blir den kvantitativa undersökningens stickprovsstorlek ca 73 stycken.

2.3.2 Sekundärdata

Sekundärdata innebär information som redan finns i någon form och är insamlad av någon annan och av annan anledning²². Insamlingen av sekundärdata har framförallt skett genom studier av litteratur och regelverk, samt genom studier av akademiska artiklar och andra artiklar inom ämnet, vilka kan bedömas som relativt få. Litteratur har primärt hittats genom sökningar på universitetsbibliotekets sökmotor GUNDA medan regelverk primärt hittats genom FARs hemsida. Samtliga akademiska uppsatser har sökts på databaserna JSTOR och Business Source Premier Publications. Andra artiklar har sökts på databasen FAR Komplet.

2.4 Trovärdighet

För att uppsatsens trovärdighet skall vara hög har flera typer av undersökningar genomförts. Två kvalitativa intervjuer har genomförts för att bestyrka den rättsliga aspekten av frågeställningen samt en relativt stor kvantitativ undersökning för att undersöka revisorernas syn på frågeställningen. Totalt tre enskilda undersökningar har med andra ord genomförts inom ramen av denna uppsats för att flera gruppers åsikter angående vår frågeställning skulle få uppmärksammas.

2.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet handlar om objektiviteten hos den eller de personer som utför undersökningen. Reliabiliteten har att göra med till vilken grad en undersökning kan göras om med samma resultat av en helt annan person²³.

Det är möjligt att en ovan intervjuare kan göra misstag när han registrerar svar till frågor och resonemang i diskussioner. För att undvika detta i största möjliga mån användes en förberedd intervjumall för att öka standardiseringen i intervjuens utformning. För att dokumentera intervjuerna på ett optimalt sätt användes en MP3 spelare efter godkännande av respondenterna. Ljudmaterialet skrevs sedan ut för att förenkla användandet av materialet.

För att undvika objektivitetsproblematik i den kvantitativa undersökningen lades mycket arbete på att forskningsfrågorna skulle fås unbiased, det vill säga inte favoriserande för ett specifikt svarsalternativ. Frågeformuleringarna genomgick en kontroll av handledaren innan de skickades ut.

2.4.2 Validitet

Graden av validitet är beroende av om undersökningen mäter det den är utsatt att mäta²⁴. Det vill säga om rätt källor används samt huruvida källorna är trovärdiga. Ett validitetsproblem kan även ha med feltolkning av källor att göra²⁵.

²¹ Körner S., Wahlgren L., (2000), *Statistisk Dataanalys*, s. 165f

²² Lekvall P., Wahlbin C., (1987), *Information för marknadsföringsbeslut*, s. 141

²³ Merriam S., (1994), *Fallstudien som forskningsmetodik*, s. 180

För att skapa så goda kunskaper som möjligt om det aktuella ämnet har genomgående studier av litteratur, artiklar och regelverk skett innan påbörjandet av de kvalitativa och den kvantitativa undersökningen. Vad gäller valet av respondenter kan följande motivering ges: För att undvika en ensidig syn på problemet var det väsentligt att de kvalitativa undersökningarna genomfördes av personer inom olika yrkesområden men som samtidigt i sitt yrkesliv berördes av ämnet som undersöks. I fråga om den kvantitativa undersökningen är valet av respondenter baserat på att det är revisorerna som berörs såväl juridiskt som yrkesmässigt av frågan då det är deras arbete, och är därför de personer som är mest insatta i hur arbetet går till väga och varför.

För att få en uppfattning av risken att revisorernas svar färgas av konservatism, som i sin tur skulle påverka svaren i de övriga frågorna, har en fråga som mäter just konservatism formulerats. Försöket till att mäta konservatism hos revisorerna genomförs för att öka validiteten i övriga frågor då det är möjligt att genom sammanställningen av svaren se om det existerar en ovilja att förändra sitt sätt att arbeta även om det skulle innebära en högre rättssäkerhet. Svaren ska med andra ord ge en fingervisning om respondentens öppenhet för nytänkande och förändringar i sitt sätt att arbeta. Frågan behandlar en reglering som skulle innebära att revisorn skulle få en minimigräns av antalet observationer som han/hon skulle vara tvungen att ha med i sitt urval. I gengäld skulle detta då ge revisorn en större rättssäkerhet. Frågan gäller då om revisorn skulle acceptera en sådan här reglering eller inte. Implicit betyder detta att den hypotetiska regleringen skulle påverka samtliga på marknaden och att den ökningen av användandet av resurser skulle påverka samtliga klienter.

Vad som kan tänkas sänka validiteten i de kvalitativa undersökningarna är att intervjumallen inte skickats till respondenterna i förväg. Detta betyder att respondenterna inte kunna sätta sig in i de exakta frågeställningarna och förbereda sig. Tingsrättsdomare Sven Martinger har dock varit väl insatt i typen av frågor då han anlitas som ”bollplank” under arbetet med uppsatsen och har kontaktats vid ett flertal tillfällen av författarna. Sten – Eric Ingblad kunde endast förberedas genom meddelanden på hans telefonsvarare eftersom han var svår att komma i kontakt med. Sten – Eric Ingblad var dock familjär mer typen av frågeställningar då han arbetat med liknande frågor.

För att erhålla en indikation på om Sten-Eric Ingblads åsikter skulle kunna vara representativa för normsättare, kontaktades tre personer som är verksamma inom FARs kvalitetsnämnd respektive FARs etikkommitté. En sådan indikation skulle i det fallet öka validiteten i den kvalitativa intervjun med Sten-Eric Ingblad.

Om den kvantitativa undersökningen av revisorer skall användas som underlag för skattningar av hela populationen av verksamma godkända och auktoriserade revisorer i Sverige bör försiktighet iakttas eftersom ingen allokering av stickprovsenheterna utförts.

²⁴ Holme I. M., Krohn S. B., (1997), *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, s. 94

²⁵ Norén L., (1990), *Fallstudiens trovärdighet*, s. 27

2.4.3 Källkritik

Det är sällsynt att en undersökning inte har några brister, men det är därför viktigt att i största mån försöka minimera dessa och ännu viktigare att vara medveten om de risker som trots allt inte går att undvika.

2.4.3.1 Kritik mot primärdata

De kvalitativa intervjuerna genomfördes via telefon och spelades in på MP3-spelare efter respondenternas godkännande för att öka exaktheten i återgivningen av intervjuerna. Problem som kan uppstå vid användandet av tekniska hjälpmedel är att de kan krångla och att det ökar osäkerheten hos respondenterna²⁶. Några sådana problem uppstod dock inte vid intervjutillfällena.

Då domare inte är så specialiserade som skulle vara önskvärt för undersökningen, samt att den typ av rättsfall som berörs är relativt ovanlig finns det en risk att de svar som ges är mer baserade på den personliga åsikten om hur saker och ting borde vara i stället för domarens yrkesmässiga erfarenhet. Detta är en aspekt som måste tas hänsyn till när analys av domarens svar genomförs.

För att säkerställa att tingsrättsdomaren och intervjuaren menade samma saker föreskreds intervjun av en relativt lång förklaring med flertalet begreppsförklaringar för att säkerställa att tingsrättsdomaren var insatt i kontexten korrekt. Problem med detta kan vara att det finns möjlighet att intervjuaren missuppfattats eller varit otydlig. En aspekt som påverkar trovärdigheten i tingsrättsdomarens svar är att denne vid ett flertal tillfällen redan varit i kontakt med frågeställningen genom att författarna redan tidigare kontaktat honom med frågor i ämnesområdet.

Det måste tilläggas att mycket arbete har lagts till att säkerställa att frågeställningarna i de kvalitativa intervjuerna varit unbiased. Med detta menas att åtgärder tagits mot att respondenterna inte påverkats av intervjuaren i fråga om ledande frågor. Det är dock svårt att eliminera samtlig påverkan av det slaget.

Hypotetiska frågor användes för att möjliggöra ett svar på en del av en mer komplex problematik, då en revisor sällan blir åtalad på grundval av användandet av urvalsmetodik utan på grundval av felbedömning av väsentlighet och risk. Detta medför en risk i att frågeställningarna kan missförstås och anses oseriösa. Denna risk existerade först och främst inom den kvantitativa undersökningen. För att motverka detta har författarna fått undersökningen granskad ur denna aspekt av handledaren till uppsatsen innan den skickades ut.

I den kvantitativa undersökningen ställdes en fråga med syftet att mäta konservatism hos respondenterna. Det måste påpekas att samma kvot som svarar nej på den frågan och därmed ställer sig emot den typen av reglering kan, men behöver inte vara färgade av denna konservatism. Med detta menar vi att det finns en liten möjlighet att

²⁶ Patel R., Davidson B., (1998), *Forskningsmetodikens grunder*, s. 61f

respondenterna inte svarat sanningsenligt utan svarat så som de tror skulle påverka dem minst.

2.4.3.2 Källkritik mot sekundärdata

Mängden litteratur kan beskrivas som knapphändig då få böcker existerar som behandlar ämnesområdet statistisk och icke-statistisk metodik för revisorer. Ingen av dessa är svensk, vilket betyder att många beskrivningar inte är anpassade till en svensk kontext vilket måste beaktas. Ingen svensk litteratur eller akademiska artiklar existerar som behandlar den juridiska aspekten av statistisk och icke-statistisk metodik vilket betyder att det inte finns någon tidigare forskning genomförd i Sverige i ämnet. Andra artiklar som behandlar statistisk metodik i revisionssammanhang ur ett historiskt perspektiv, både ur ett svenskt och ur ett internationellt perspektiv har dock lokaliserats i facklitteratur för revisorer. Objektivitet i den fråga som uppsatsen behandlar är svårt, eftersom det existerar flera intressentgrupper med olika åsikter. Man måste därmed ha i beaktande att frågan ger upphov till starka personliga åsikter, vilka färgar både litteratur och artiklar. Detta innebär att det är viktigt att särskilja fakta från de personliga åsikterna, och inte misstolka åsikter för fakta.

3 Sveriges regelverk för revisorer

En översikt över de nationella och internationella regelverk som berör svenska revisorer presenteras.

3.1 FAR och ISA

I Sverige är det FAR som ger ut de RS *revisionsstandarder* som ligger till grund för god revisionssed. Revision styrs även av bland annat ABL *Aktiebolagslagen*, EFL *Lagen om ekonomiska föreningar* samt SL *Stiftelselagen*²⁷. RS är en ny form av rekommendationer som ersätter den tidigare ”*Revisionsprocessen*” som gäller från och med de revisioner som inleds efter den 31 december 2003²⁸. RS som FAR ger ut grundar sig på ISA *International Standard on Auditing*, ISA ges ut av IFAC *International Federation on Accountants* vars uppgift är att harmonisera revisionen, med mål att samma standard ska gälla över hela världen²⁹. RS 530 ”*Revisionsmässiga urval och andra urvalsmetoder*” som är av intresse i denna uppsats har en motsvarighet i ISA 530 ”*Audit sampling and other selective testing procedures*”. RS 530 är en översättning av ISA 530 och det finns inga skillnader mellan de båda utom i hänseende att föremålet för revisionen i RS är årsredovisningen medan det i ISA är de finansiella rapporterna som är föremål för revisionen.³⁰ Varken i FAR eller ISA finns det något regelverk som säger att statistisk metodik skall användas i någon specifik situation, utan standarderna består till största delen av förslag till hur en revisor kan välja att gå till väga vid granskning.³¹

Enligt ISA och därmed också FAR kan revisorn använda sig av två olika urvalsmetoder vid granskning, det ena är att göra ett subjektivt urval, det vill säga användandet av icke-statistisk metodik. Detta urval grundar sig på revisorns omdöme och erfarenhet.³² Den andra typen av urval som revisorn kan göra är ett sannolikhetsurval eller ett urval grundat i statistisk metodik. Vilken metod revisorn ska välja är upp till revisorns egen bedömning av vad som utgör störst effektivitet i varje specifik situation.³³ Oavsett vilken metod revisorn väljer att arbeta utifrån så är storleken på urvalet både vid substansgranskning och vid kontrollgranskning beroende av ett antal faktorer, dessa är; förlitan på de interna redovisningssystemen, acceptabel felfrekvens i kontrollåtgärderna, förväntad felfrekvens i kontrollåtgärderna, krävd konfidsnivå, antal enheter i den underliggande populationen, bedömning av inneboende risk, bedömning av kontrollrisk samt andra revisionsåtgärder riktade mot samma område.³⁴

²⁷ RS Förord, p. 1

²⁸ RS Förord, p. 13

²⁹ RS Förord, p 8

³⁰ RS 530, Bilaga 3

³¹ RS 530/ISA 530

³² RS 530, p. 25

³³ RS 530, p. 28

³⁴ RS 530, Bilaga 1 & 2

4 Väsentlighet och risk

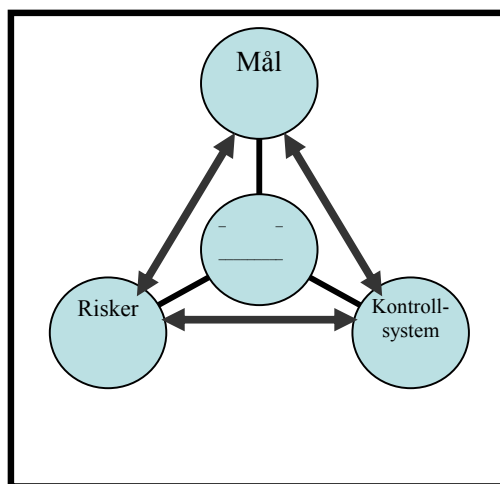
När en revision ska genomföras måste revisorn primärt bedöma väsentligheten och revisionsrisken hos de olika posterna³⁵. I detta kapitel redogör vi för hur begreppen väsentlighet och risk står i förhållande till statistisk och icke-statistisk metodik.

4.1 Väsentlighet

Väsentlig information definieras som information som om den utelämnas eller felredovisas i de finansiella rapporterna skulle kunna påverka en användares beslut³⁶. Väsentligheten bedöms utifrån granskningar av särskilda saldon och grupper av bokföringsposter. Denna bedömning ligger sedan till grund för revisorns planering av hur revisionen ska utföras, gällande bland annat vilka poster som ska granskas och så vidare.³⁷

4.2 Risk

Med risk menas revisionsrisk, alltså risken att revisorn lämnar en oriktig revisionsberättelse. För att undvika att det här händer måste man ta hänsyn till den inneboende risken, kontrollrisken och upptäcktsrisken.³⁸ Den inneboende risken innebär risken för felaktigheter i redovisningen, antingen avsiktliga eller oavsiktliga.³⁹ Kontrollrisken är risken att fel i redovisningen inte upptäcks internt på grund av att de olika kontrollpunkterna fungerar otillfredsställande.⁴⁰ Upptäcktsrisken är risken för att revisorn inte upptäcker fel i redovisningen eller brister i kontrollsystemen.⁴¹



Figur 4.1⁴²

Graden av risk för felaktigheter i redovisningen har ett nära samband med företagets mål och dess kontrollsystem, vilket illustreras i figuren ovan;⁴³

³⁵ RS 320, p. 9

³⁶ RS 320, p. 3

³⁷ RS 320, p. 9

³⁸ RS 400, p. 3

³⁹ RS 400, p. 4

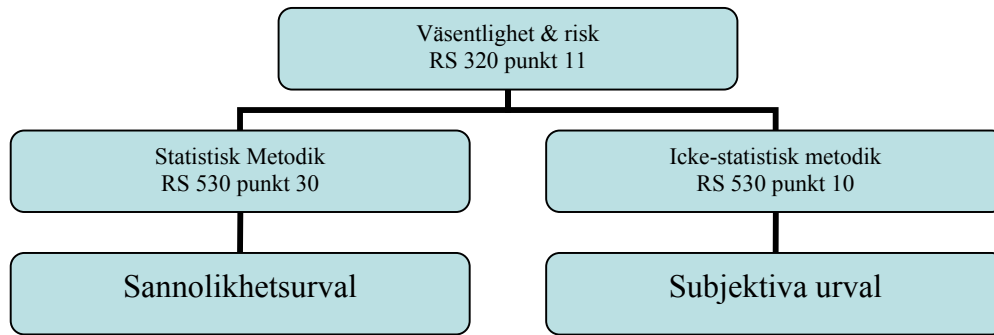
⁴⁰ RS 400, p. 5

⁴¹ RS 400, p. 6

⁴² Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 90

Interna kontrollsystem ses ofta som ett direkt verktyg för att uppnå företagets mål och brister här innebär då stora risker för företaget. Därför är det viktigt att man tar hänsyn till alla dessa tre punkter gemensamt när en riskanalys ska göras och inte bara se dem som enskilda element som är isolerade och oberoende av varandra.⁴⁴

Bedömandet av väsentlighet och risk är i högsta grad baserad på revisorns subjektiva bedömningar.⁴⁵



Figur 4.2

Figur 4.2 illustrerar hur revisorn baserat på väsentlighet och risk väljer att använda sig av antingen statistisk metodik eller icke-statistisk metodik. Antaganden av väsentlighet och risk är baserad på revisorns yrkeserfarenhetsmässiga bedömningar. Valet av metodik baseras med andra ord på en subjektiv bedömning.

De sju övergripande områdena som skall tas hänsyn till vid en riskbedömning är: bransch, geografiskt område, organisation och rutiner, omsättning och budget, tillgångar, likviditet och finansiering samt oväntade förluster.⁴⁶

Det finns fyra steg när man hanterar risk, och dessa steg gäller inte enbart för hantering av revisionsrisken utan är en universell steg som gäller för alla typer av risker som kan existera.⁴⁷ De fyra stegen är;

- Identifiering av risken, det vill säga vad som är källan till risken.
- Uppskattning av hur stor risken är.
- Bedömning av hur stor risk som kan accepteras.
- Förebyggande av risken, aktion tas för att minska risken till rimlig grad.⁴⁸

4.3 Revisionsrisk

Formeln för den totala risken dvs. revisionsrisken RR ser ut som följer.

$$RR = IR * KR * UR^{49}$$

⁴³ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 90

⁴⁴ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 91

⁴⁵ RS 320, p. 11

⁴⁶ Steele A., (1992), *Audit Risk and Audit Evidence*, s. 25 - 28

⁴⁷ Steele A., (1992), *Audit Risk and Audit Evidence*, s. 17

⁴⁸ Steele A., (1992), *Audit Risk and Audit Evidence*, s. 17

I en revision är oftast den inneboende risken *IR* och kontrollrisken *KR* givna genom sådana bevis som exempelvis det initiala värderingssystemet och tidigare tester. Även många andra faktorer spelar in, men som är svårare att få fram. Därför brukar revisorn inrikta sig mer på upptäcktsrisken *UR* vid planeringen av revisionen.⁵⁰

$$UR = RR / IR * KR^{51}$$

Revisionsrisken minskas genom att revisorn tar fram så kallade revisionsbevis, dessa är bevis på att väsentliga fel inte förekommer och kan tas fram på olika sätt⁵².

Revisionsbevis kan tas fram med endast revisorns erfarenhetsmässiga bedömning som grund, eller med hjälp av statistisk metodik. År 1982 gjorde T. W. McRae en undersökning i Storbritannien som visar på att användningen av endast revisorns erfarenhetsmässiga bedömningar vid framtagningen av revisionsbevis var den mest utbredda metoden. Några få av de mest världsomspännande företagen använde sig dock till större delen av statistisk metodik, framför allt de med starka band i Nordamerika. Undersökningen visar också på att endast en tiondel av de medelstora revisionsbyråerna använde sig av någon typ av statistisk metodik.⁵³

Enligt A. Steele finns det ett antal nackdelar med att använda urvalsmetoder som endast är baserade på revisorns erfarenhetsmässiga bedömningar. De han nämner är bland andra att eftersom det inte finns några klara logiska steg att följa så kan man inte skapa sig någon förståelse för processen över hur bevis och bedömning är sammankopplade. Detta i sin tur skulle då leda till att man inte kan förbättra arbetsrutinen eller försvara de bevis som tagits fram. Med en sådan här arbetsrutin så ökar därmed också riskerna för att vissa delar blir övergranskade i revisionen, medan andra delar helt missas och detta går då inte att få någon indikation på. I motsats till detta pekar han på att statistisk metodik för med sig fördelar som i stället innebär en förståelse för processen och möjligheter till förändringar och förbättringar av den, samt att bevisen blir starkare då de vilar på en logisk grund. Dessutom skulle eventuella fel som tidigare inte beaktats kunna komma upp till ytan.⁵⁴

4.4 Juridisk risk

Det finns även en juridisk risk för revisorn, som går hand i hand med revisionsrisken, det vill säga att revisorn lämnar en felaktig revisionsberättelse, och att detta vid ett senare tillfälle uppdagas.⁵⁵

⁴⁹ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 94

⁵⁰ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 95

⁵¹ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 95

⁵² RS Ordlista, s 413

⁵³ McRae T. W., (1982), *A study of the Application of Statistical Sampling to External Auditing*, s. 179

⁵⁴ Steele A., (1992), *Audit Risk and Audit Evidence*, s. 32f

⁵⁵ Steele A., (1992), *Audit Risk and Audit Evidence*, s. 18

Då bedömningar är nära knuten till den juridiska risk som föreligger för revisorn vid revisionsförfarandet, genomfördes en forskningsstudie i USA av K. St Pierre och J. A. Anderson 1984 för att ta reda på vad revisorer i domstol verkligen blev dömda för. Studien utfördes av 129 fall där man bland annat kom fram till att i 28 % av fallen så dömdes revisorer för felaktigt revisionsförfarande.⁵⁶ I en annan studie av E. Wolf gjord i England, där han tittade på skadeståndsanspråk till försäkringsbolag mot revisorer från 1966 till 1982, framgick att revisionsförfarandet låg till grund för 22 % av anmälningarna, men 40 % av summan av de skadestånd som det fanns anspråk på⁵⁷.

Vad gäller den juridiska risken för revisorer i Sverige så avgjorde Revisorsnämnden år 2003 145 disciplinärenden varav 52 avsåg godkända revisorer, 88 auktoriserade revisorer och fem revisionsbolag. Antalet som ledde till någon typ av disciplinär åtgärd anmäld av klient eller genom SUT *Systematisk Uppsökande Tillsyn* dvs. stickprovskontroller var 50. För år 2001 var antalet som ledde till disciplinär åtgärd 59 och år 2002, 49 ärenden.⁵⁸ Ingen av de 106 ärenden som lett till disciplinära åtgärder under 2001-2003 har påverkats negativt av användandet av statistisk metodik.⁵⁹

Nedanstående är hämtat direkt ur ett disciplinärende från 2002 där revisorns erfarenhetsmässiga bedömning inte godtas av revisorsnämnden som utövande av god revisionssed:

”Vad gäller räkenskapsåret 1996 har A-son förklarat att ingen reell granskning utförts, utan att han ”bläddrade igenom en pärm [med] verifikationer och såg att bokföringen till synes ’hängde ihop’”. A-son hänvisar till att han varit verksam som revisor i drygt tjugo år och granskat ett mycket stort antal redovisningar. Han menar att det därför är tillräckligt för honom att ”öгна” igenom ett material för att konstatera om det ”verkar någorlunda komplett samt om det hjälpligt ’hängar ihop’”. A-son har tillagt att granskningen enligt hans förmenande har utförts enligt godrevisionssed med beaktande av materialets brister.”

Revisorsnämndens kommentar på det hela var:

”Han utförde inte heller för räkenskapsåret 1996 någon reell granskning utan bläddrade då endast igenom en pärm med verifikationer och konstaterade att bokföringen ”till synes ’hängde ihop’”. Inte desto mindre har A-son för samtliga tre räkenskapsår avgivit revisionsberättelser i vilka han intygat att granskningen utförts enligt god revisionssed och att årsredovisningen upprättats enligt aktiebolagslagen.”

”Med hänsyn till vad som ovan framgått om A-sons granskning konstaterar RN att han saknat grund för att avge de aktuella revisionsberättelserna.” ”Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.”⁶⁰

⁵⁶ Pierre K. St., Anderson J. A., (1984), *An analysis of factors associated with lawsuits against public accountants* The Accounting Review, s. 242-257

⁵⁷ Steele A., (1992), *Audit Risk and Audit Evidence*, s. 21

⁵⁸ Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s. 5

⁵⁹ Källa: revisorsnämnden 2004-05-07

<http://www.revisorsnamnden.se/Insidan.htm>

⁶⁰ Beslut i disciplinärende Drn 1999-222, 2002-02-07

5 Statistisk och icke-statistisk metodik

I detta kapitel genomförs beskrivningar av statistisk och icke-statistiska metoder för att förklara dess funktioner i revisionssammanhang samt för att klassificera dem i juridiska termer. I slutet av kapitlet återfinns en illustration över de olika stickprovsmetoderna och dess klassificering.

5.1 Statistisk metodik

Tanken bakom statistisk metodik är lika enkel som genial. Statistisk metodik bygger på stokastiska urval. När vi använder oss av stokastiska urval så betyder det att vi låter slumpen avgöra vilka observationer som skall komma med. Utförs detta så bör urvalet bli en miniatyrkopia av populationen.⁶¹ Det är då det med hjälp av stickprov blir möjligt att dra slutsatser om hela populationen.⁶²

Grunden för statistisk metodik är att den följer lagarna för sannolikhetsteori och alla urvalsmetoder som inte gör det blir då icke-statistiska. De grundläggande faktorerna för att lagarna för sannolikhetsteori efterföljs är:

- ✓ **Stokastiska urval:** Att samtliga variabler i populationen har lika eller känd sannolikhet att kunna bli valda. För att kunna uppfylla detta kriterium så används stokastiska urval för att undvika bias.
- ✓ **Sannolikhetsteoretisk utvärdering:** Att resultaten av stickproven utvärderas matematiskt i enighet med sannolikhetsteori i fråga om över och undre konfidensintervall, intervallbredd och stickprovsstorlek, detta betyder dock inte att endast en möjlig värdering kan göras från resultatet av ett enskilt stickprov.

Statistiska och icke-statistiska tillvägagångssätt utesluter inte alltid varandra utan kan i stället ofta sägas komplettera varandra i den plethora av stickprovstekniker revisorn har i sin verktygslåda.⁶³

5.2 Icke-statistisk metodik

Icke-statistisk metodik bygger på revisorns subjektiva bedömningar och har sin grund i dennes yrkesmässiga erfarenhet. Icke-statistiska urval är med andra ord subjektiva urval som inte är slumpmässiga utan som grundar sig i revisorns omdöme. Mängden observationer som ska tas för varje post eller flöde är upp till revisorns bedömning av hur mycket som behöver kontrolleras för att eventuella väsentliga fel skall uppdagas.⁶⁴ Exempel på typen av poster som kan kontrolleras icke-statistiskt är beloppsmässigt stora poster, poster över vissa belopp, poster som visar något om en viss kontrollrutin eller helt enkelt framhäver väsentlig information om verksamheten.

⁶¹ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 7ff

⁶² Körner S., Wahlgren L., (2000), *Statistisk dataanalys*, s. 138f

⁶³ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 11-15

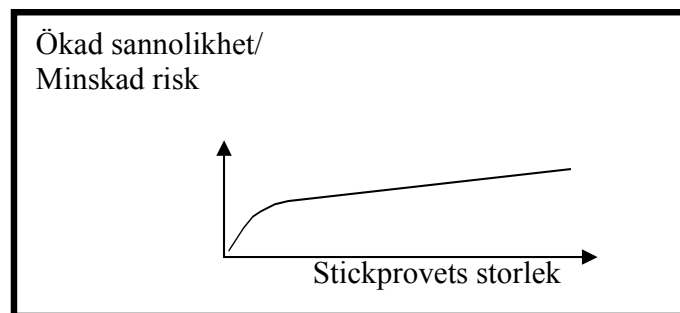
⁶⁴ RS 530, p. 25

Även sannolikhetsurval kan baseras på revisorns yrkeserfarenhetsmässiga omdöme eller genom sannolikhetssteori. Här använder man sig till skillnad från den subjektiva metoden av ett slumpmässigt urval men utför ingen matematisk beräkning så att underlaget inte kan utgöra en grund för slutsatser över hela populationen.⁶⁵

5.3 Gemensamma parametrar

Det existerar ett antal gemensamma parametrar inom användandet av statistiska och icke-statistiska metoder, dessa är:

- ✓ Att båda tillvägagångssätten i revisionssammanhang baseras på revisorns professionella omdöme. Detta är nära kopplat till revisorns bedömning av risk och väsentlighet i sammanhanget.
- ✓ Tanken bakom både statistiska och icke-statistiska metoder är att kunna genomföra en sammanfattande slutsats över en population. Det vill säga även den del av populationen som inte omfattas av stickprovet.
- ✓ Sannolikheten, eller risken om man så vill, att konkludera fel existerar både vid statistiska och icke-statistiska tillvägagångssätt. Alltid när stickprov är tillvägagångssättet måste man komma ihåg att ju närmre antalet i stickprovet går mot hela populationen desto mindre risk kommer att finnas att något inte är korrekt. Men fram till att hela populationen undersökts så kommer det att existera någon typ av risk.



Figur 5.1

Relationen mellan risken att konkludera fel, eller rent praktiskt att missa något viktigt när du testar, och stickprovets storlek i relation till hela populationen visas i figuren 5.1. Oberoende av vilken typ av metodik som används, statistisk eller icke-statistisk, så kommer relationen i figur 5.1 att bestå och alltid ställas mot revisorns professionella omdöme i fråga om hur stor risk som går att acceptera, hur säkra resultaten ska vara och hur exakt konklusion som önskas.⁶⁶

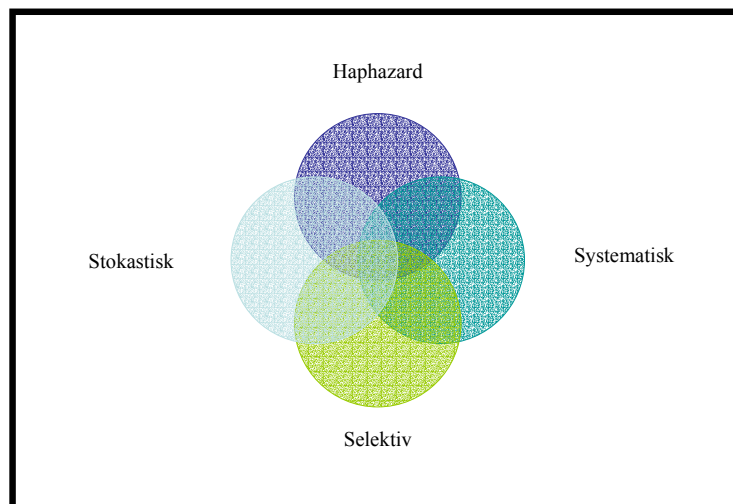
⁶⁵ RS 530, p. 29

⁶⁶ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 7ff

5.4 Tre urvalsmetoder

Utöver stokastiska urval presenteras även tre vanliga urvalsmetoder som används i revisionssammanhang, dessa är⁶⁷:

- ✓ Haphazard metodik
- ✓ Selektiv metodik
- ✓ Systematisk metodik



Figur 5.2

Dessa benämningar ger inte teoretiskt exakta definitioner huruvida de tillhör statistisk metodik eller icke-statistisk metodik då de överlappar varandra, vilket illustreras i figur 5.2.⁶⁸

5.4.1 Haphazard urvalsmetodik

Som haphazard eller icke planmässiga urval benämns metoder som kan beskrivas som mindre genomtänkta urval exempelvis när en revisor, icke planmässigt, väljer ut ett antal verifikationer ur varje pärm han kontrollerar när han reviderar något. Benämningen används också i meningen att revisorn medvetet försöker undvika bias i sitt urval, detta exempelvis genom att plocka verifikationer ur varje pärm han tittar i.⁶⁹ Beroende på att det inte existerar någon absolut slumpmässighet kan det te sig att haphazard urvalsmetodik är förhållandevis stokastisk, vilket betyder att metodiken hamnar i en gråzon mellan statistiska och icke-statistiska urvalsmetoder men med en tendens att gå mot icke-statistiska, beroende på att revisorn medvetet eller omedvetet påverkar den stokastiska processen⁷⁰.

Problem som kan uppstå vid ”val” av denna metodik är olika typer av ramproblem. Exempelvis att en del revisorer kanske tenderar att inte titta på samtliga hyllors pärmar eller pärmar som annars är svåra att nå/hitta eller att revisorn kanske har en tendens att omedvetet inte titta i början eller slutet av populationen. Det kan vara så att det inte

⁶⁷ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 7ff

⁶⁸ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 7ff

⁶⁹ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 11-15

⁷⁰ Kendall M. G., (1941), *A theory of randomness* Biometrika, s. 5

endast finns verifikationer i de pärmar han kontrollerar som tillhör populationen utan som är irrelevanta. Dessa exempel påvisar att det finns anledning att tro att det finns en sannolikhet för att en del av stickprovet kan hamna utanför populationen eller att det finns en möjlighet för att en del av populationen aldrig blir del av urvalet.⁷¹ För att vara säker på att stickprovet är representativt för hela populationen måste en revisor vid användandet av metodiken använda sig av ett såpass stort stickprov att det ibland är lättare och mer väsentligt att använda sig av totalundersökningar.⁷²

5.4.2 Selektiv urvalsmetodik

Selektiv eller omdömesbaserad urvalsmetodik är en översättning av den engelska benämningen *judgemental sampling*. Ytterst få revisorer skulle välja att benämna sitt urval som omdömeslöst vilket betyder att i stort sätt samtliga urvalsmetoder kan benämnas som omdömesbaserade.⁷³

I en snävare definition så menas de metoder där en uppdelning av populationen sker *a priori* stickprovet genomförs. Exempelvis kan det vara att konton över en viss summa endast kontrolleras. Populationen kan även delas upp i tidssekvenser såsom månader eller veckor för att sedan genomföra stickprov i de olika sekvenserna. Selektiv urvalsmetodik kan beskrivas röra sig mellan ett lite mer sofistikerat haphazard urval till att vara en del av en avancerad icke-statistisk strategi. Selektiv urvalsmetodik är också benämningen av de urval där revisorn antar att risken är hög för att inkonsekvenser eller reda fel kan existera. Ofta handlar det om en enkel subuppdelning av populationen i sekvenser risknivå. Om hela sekvenser sedan i sin helhet undersöks är detta inte längre ett stickprov utan en totalundersökning.⁷⁴

Låt säga att en revisor av erfarenhet vet att semestervikarierna på ett visst företag inte bokar in kundfodringarna korrekt. Revisorn, baserat på väsentlighet och risk väljer ut semesterperioden för företaget. Det hör till att revisorn endast kontrollerar kundfodringar över en viss summa. Urvalet av kundfodringarna är då inte baserade på en stokastisk metod utan är subjektiv och kan inte beskrivas som en statistisk urvalsmetod. Hade dock ett strata valts, exempelvis ”samtliga nya sommaranställda som behandlar kundfodringar” eller att en metod som baserar sig på stokastisk metodik använts hade detta kunnat benämnas som en statistisk urvalsmetod, såvida en matematisk utvärdering uppfyllande vissa kriterier kunnat genomföras på stickprovet⁷⁵. Det kan förekomma att urvalet är baserat på en stokastisk process men att någon statistisk utvärdering av stickprovet inte sker. Detta tillvägagångssätt benämns då som ett *selektivt – slumpmässigt*- stickprov⁷⁶. Selektiva urvalsmetoder är relativt vanliga och associeras ofta med icke-statistiska tillvägagångssätt varför vi ofta felaktigt gör antagandet att statistiska tillvägagångssätt reducerar revisorns rätt att göra professionella och erfarenhetsmässiga riskantaganden.⁷⁷

⁷¹ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 11-15

⁷² Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 12

⁷³ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 7ff

⁷⁴ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 7ff

⁷⁵ IS Auditing Guideline, Audit Sampling, ISACA, 1999-2000 Standards Board, p. 2.3.1

⁷⁶ Myers C. A., (1979), *Determining Non-statistical (Judgmental) Sample Sizes*, The CPA Journal, s. 49

⁷⁷ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 7ff

5.4.3 Systematisk urvalsmetodik

Det systematiska urvalet baseras på att ett visst intervall används för att representera avståndet mellan stickprovets enheter. Användandet av systematisk urvalsmetodik kan minska risken att bli bias men kan också öka risken att inte upptäcka *seasonality* eller andra typer av mönster. För att minska dessa risker kan intervallet ändras till att inte vara konstant utan att utnyttjas med en multiplikator eller att följa ett icke-korrelerande index. Den enklaste typen av systematiska urval är när ett intervall väljs, och låt säga att intervallet är 25, var 25:e verifikation kontrolleras. Systematisk urvalsmetodik kan utvecklas till att bli relativt komplex och svår att använda. Risken att fel som beror på *seasonality* och mönster inte kommer att upptäckas blir mindre vid användandet av mer komplexa urval medan det är svårt att minska den typen av risk vid enklare urval.⁷⁸ Systematiska urval klassificeras som statistisk metodik förutsatt att startpunkten väljs med hjälp av en stokastisk process exempelvis med hjälp av datoriserad slumpgenerator eller med hjälp av slumpvals tabell och att sannolikhetsteori används för utvärdering av resultatet av urvalet.⁷⁹

5.5 Revisorns stickprovsmodeller

Det finns en plethora av stickprovsmetoder som kan användas i revisionsssammanhang. Många företag har utvecklat egna metoder som är anpassade efter den typen av klienter de har och andra använder sig i av enklare mer generell metodik. Vi kommer att presentera de två typer av statistiska stickprovsmetoder som är mest använda av revisorer i olika sammanhang.⁸⁰ De två stickprovsmodellerna är attribut stickprov som huvudsakligen används vid kontroller av flöden i organisationer och MUS *Monetary Unit Sampling* som huvudsakligen används för att kunna dra en slutsats i monetära termer om en population, exempelvis balanser på olika typer av konton.

5.5.1 Attribut stickprov

Attribut stickprov mäter närvaron eller frånvaron av en specifik utmärkande egenskap och estimerar till vilken omfattning den existerar i populationen. Det genomförs genom ett enkelt ja/nej förfarande där attributet antingen existerar eller inte existerar i stickprovsenheten. Summan av attributen bedöms och omfattningen i populationen kan beräknas.⁸¹

Det finns flera typer av attribut stickprov men den vanligaste och den lättast applicerbara i den här kontexten benämns "Poissonfördelningens approximation av Binomial fördelningen" och är speciellt användbar när antalet fel är få. Det negativa med den här typen av attribut stickprov är att den kräver lite större urval än många andra, men faktum att det är en enkel metodik att använda brukar sägas överväga detta. Ja/nej förfarandet går att applicera till många situationer inom en revisors arbete, bland annat vid test av interna kontroller. Vid test av interna kontroller kan revisorn om denne funnit adekvat bevisning

⁷⁸ Källa: Statsoft 2004-05-06

<http://www.statsoft.com/textbook/stathome.html>

⁷⁹ RS 530 bilaga 3 b

IS Auditing Guideline, Audit Sampling, ISACA, 1999-2000 Standards Board, p. 2.3.1

⁸⁰ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 36

⁸¹ IS Auditing Guideline, Audit Sampling, ISACA, 1999-2000 Standards Board, p. 2.3.1

för att kontrollen fungerar betyda svaret ”ja” och om revisorn inte finner att det finns tillräckliga bevis för att den interna kontrollen fungerar så blir svaret ”nej”. Användandet av systematiska intervall är både enkelt och resursvänligt vid användandet av attribut stickprov. Det vanligaste sättet är att ta fram intervallet genom formeln:

$$\text{Stickprovintervall} = \frac{\text{Populationsenheter}}{\text{Stickprovsstorlek}}$$

Populationsenheterna är det totala antalet enheter i populationen i fråga. Vid användandet av den här typen av systematiska intervall måste dock hänsyn tas till de problem som kan uppstå.⁸² Attribut stickprov definieras i den här kontexten som en statistisk metod om startpunkten för intervallet vid tas fram med hjälp av en stokastisk process och om valet av stockprovsenheter genomförs med hjälp av ett stokastiskt urval samt att en sannolikhetsteoretisk utvärdering genomförs.⁸³

5.5.2 MUS Monetary Unit Sampling

MUS används för att kunna dra en slutsats i monetära termer om en population⁸⁴. MUS är en statistisk metod som bygger på ett stokastiskt eller ett systematiskt urval som används som grund för att slutsatser kan dras över en hel population.⁸⁵

Populationerna i den här kontexten är konton, exempelvis kostnadskonton eller konton för löneutbetalning, och det är dess balans som kontrolleras. Monetära variabler är exempelvis US \$, svenska kronor eller maltesiska £. MUS har utvecklats i första hand av externrevisorer med tanken att kunna användas vid substansgranskning snarare än vid systemgranskning. MUS används till stor del i stället för variabelstickprov och icke-statistiska stickprov eftersom det har visat sig att metoden är effektiv vid försäkring av värdefel i olika kontons balanser det vill säga att metoden ökar reliabiliteten i termer om riktighet i output.⁸⁶ Det är svårt att hitta en nål i en höstack. En analogi kan dras mellan nålen i höstacken och delar av revisorns arbete då antalet fel kan vara ytterst få i de populationer revisorer undersöker. Händelser som uppstår sällan benämns i detta sammanhang som ovanliga händelser, och ovanliga händelser i en stor population är lika svåra att upptäcka som att hitta just en nål i en höstack. MUS är bara användbar vid antagandet om att ett fel i populationen är en ovanlig händelse. Detta betyder att om revisorn anser att det föreligger en hög risk för många fel i en population så är inte metoden applicerbar.⁸⁷ För att MUS skall definieras som en statistisk metod skall startpunkten för intervall tas fram med hjälp av en stokastisk process eller att valet av stockprovsenheter genomförs med hjälp av ett stokastiskt urval samt att en sannolikhetsteoretisk utvärdering skall genomföras.⁸⁸

⁸² Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 39f

⁸³ IS Auditing Guideline, Audit Sampling, ISACA, 1999-2000 Standards Board, p. 2.3.1

⁸⁴ Godfrey J., Nieter J., (1984), *Bayesian Bounds for monetary unit sampling in accounting and auditing* Journal of Accounting Research, s. 497-525

⁸⁵ IS Auditing Guideline, Audit Sampling, ISACA, 1999-2000 Standards Board, p. 2.3.1

⁸⁶ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 39f

⁸⁷ Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, s. 64

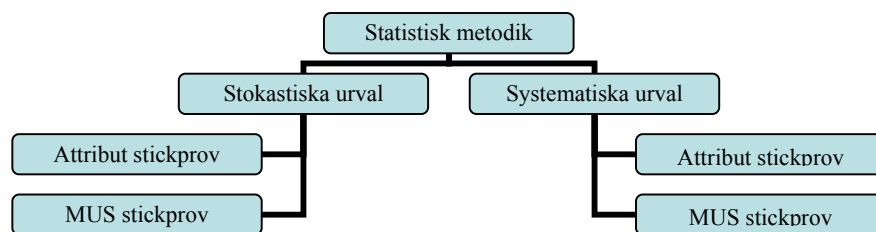
⁸⁸ IS Auditing Guideline, Audit Sampling, ISACA, 1999-2000 Standards Board, p. 2.3.1

5.5.3 Annan metodik

Som tidigare sagts så existerar det en plethora av stickprovsmodeller som används i revisionssammanhang. Acceptansstickprov, Variabelstickprov, kombinerad stickprovs storlek för attribut och MUS, stratifierade stickprov, klusterstickprov och flerstegsstickprov är modeller som används inom revision idag.⁸⁹ Mer modifierade och preciserade modeller hittar vi exempelvis hos revisionsbolaget Deloitte som använder sig av "A Hierarchical Prior Model for Substantive Test Sample Sizes"⁹⁰.

5.6 Sammanfattning

En översikt av de statistiska och de icke-statistiska metoderna, dess olika typer av urval samt de olika sätten att genomföra stickprov ges i nedanstående illustrationer.



Figur 5.3

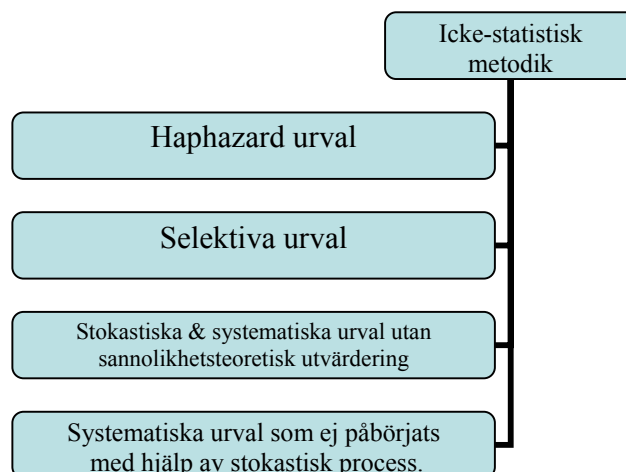
Figuren visar hur den statistiska metodiken kategoriseras efter stokastiska urval och systematiska urval.

Inom statistisk metodik finns två möjliga urvalsmetoder, stokastisk samt systematisk. Båda urvalsmetoderna kräver användning av sannolikhets teori för utvärdering av resultatet av urvalet, inklusive mätningen av urvalsrisik.⁹¹ MUS och attribut stickprov kan beroende på urvalsmetod klassificeras till antingen den ena eller den andra urvalsmetoden. Värt att notera är att systematiska urval i detta fall är nära relaterad till den stokastiska urvalsmetoden då startpunkten för det första intervallet skall tas fram med hjälp av en stokastisk process för att den skall kunna klassificeras in under statistisk metodik.

⁸⁹ Smith T. M. F., (1976), *Statistical sampling for accountants*, s. 1-12

⁹⁰ Van Batenburg P. C., O'Hagan A., Veenstra R. H., *Bayesian Discovery Sampling in Financial Auditing: A Hierarchical Prior Model for Substantive Test Sample Sizes*, s. 99-110.

⁹¹ RS 530 p. 10



Figur 5.4

Figur 5.4 visar hur den icke-statistiska metodiken kategoriseras.

Haphazard urval och selektiva urval klassificeras in under icke-statistisk metodik. Haphazard urval är icke-planmässiga urval som är medvetna försök till att undvika bias i urval, vilket påverkar den stokastiska processen till att bli mindre stokastisk. Med selektiva urval menas att stickprovet har påverkats av revisorns subjektiva bedömningar på något sätt. Stokastiska & systematiska urval klassificeras utan sannolikheteoretisk utvärdering som icke-statistisk metodik, ett exempel är det selektivt - slumpmässiga stickprovet⁹². MUS och attributstickprov kan utan sannolikheteoretisk utvärdering klassificeras in här. Systematiska urval som ej påbörjats med en stokastisk process utan direkt går till det valda intervallet benämns icke-statistisk metodik.

⁹² Myers C. A., (1979), *Determining Non-statistical (Judgmental) Sample Sizes*, The CPA Journal, s. 49

6 Empiri

I detta kapitel återges svaren från de kvalitativa samt de kvantitativa undersökningarna.

6.1 Kvalitativa intervjuer

Två kvalitativa intervjuer har genomförts med tingsrättsdomare Sven Martinger och den numera pensionerade direktören Sten – Eric Ingblad.

6.1.1 Intervju 1

Telefonintervju med tingsrättsdomare Sven Martinger vid Göteborgs tingsrätt 19 april, 2004 klockan 11.33.

Innan inspelningen påbörjas genomförs en introduktion av författarna samt en kort summarisk beskrivning av vad intervjun skulle komma att behandla. I och med att tingsrättsdomaren tidigare har anlitats som bollplank av författarna till uppsatsen är tingsrättsdomaren väl insatt i ämnet och har haft tid att tänka över liknande problemformuleringar som tidigare angripits utifrån andra aspekter. För att friska upp tingsrättsdomarens goda minne genomfördes dock en grundläggande genomgång av den nuvarande frågeställningen.⁹³

I genomgången återgavs uppsatsens fundamentala fråga som baserar sig i revisionsstandard nr 530 ”revisionsmässiga urval och andra urval”. Och den valmöjlighet som behandlar revisorns urvalsmetodik i fråga om användandet av stickprovsundersökningar. I standarden lämnas revisorn valet att antingen använda sig av statistisk metodik eller att använda sig av icke-statistisk metodik.

Exempel för att klargöra vad som i RS 530 menas med statistisk metodik genomfördes extensiv exemplifiering av grundläggande statistisk teori. För att klargöra definitionen av icke-statistisk metodik gavs definitionen:

”Icke-statistisk metodik bygger på att revisorns subjektiva bedömningar och baseras på dennes yrkesmässiga erfarenhet.”

I diskussionen om huruvida det fanns någon skillnad i en revisorns rättsliga ställning då revisorn använt sig av statistisk metodik kontra subjektiv bedömningar menade tingsrättsdomaren:

”Det är ju såhär tror jag, att om jag skull ha haft motsvarande arbete så skulle jag i början av min karriär mer använda mig av statistisk metodik, därför att då har jag ju inte speciellt mycket erfarenhet.”

”Och då hade ju jag känt mig trygg i den rollen för annars hade jag ju inte kunna säga att jag har erfarenhet efter 3 månader, men å andra sidan om jag har jobbat i 20-25 år

⁹³ Se bilaga 1 Intervjumall

så tror jag så att säga att det övervägande den andra dvs. att man grundar sig på sin egen erfarenhet och det gäller på nästan alla typer av arbeten.”

Vidare resonerar tingsrättsdomaren att:

”Jag tror inte att man kan hänvisa till olika metoder som båda är accepterade utifrån revisorsnämndens paragrafer och inom revisionsverksamhet överhuvudtaget så ligger man inte sämre till om man använder sig av den ena eller den andra metoden.”

För att få ett klagörande på om det existerar en skillnad mellan rättställningen mellan de två olika metodikerna bad intervjuaren om ett exempel med en nyexaminerad revisor.

”Ja, så borde det vara, så om den revisorn varit och jobbat i 3 månader så känns det ju fånigt erfarenhetsmässigt. Frågar man en sån ”vilken erfarenhet har du då?” – ”jag har jobbat två månader,- jag har jobbat ett år” svara de då, ja då verkar det som lite fåneri...”

Ett påpekande om att det krävs tre års erfarenhet som revisorsassistent för att få göra revisorsexamen görs av intervjuaren:

”Ja, och det hjälper en visserligen lite granna ... men ändå så skulle jag vilja säga att jag skulle känna att jag var ute på ganska djupt vatten om jag hade hänvisat till det i början av min karriär.”

6.1.1.1 Syntes

Tingsrättsdomare Sven Martingers åsikt är att det finns en skillnad i den rättsliga ställningen hos en revisor i fråga av användandet av statistisk metodik kontra icke-statistisk metodik. Men för att kunna inneha samma rättsställning bör en revisor med lite erfarenhet använda sig av mer statistisk metodik samtidigt som en revisor med mycket erfarenhet kan använda sig av mer icke-statistiska metoder baserade på revisorns yrkeserfarenhetsmässiga bedömningar. Statistisk metodik kan då sägas jämka frånvaron av erfarenhet.

6.1.2 Intervju 2

Telefonintervju genomfördes den 26 april 2004 klockan 11.32 med Sten-Eric Ingblad, redovisningsexpert och vetenskaplig ledare vid Högskolan i Borås.

Vi fick kontakt med den pensionerade direktören genom vår handledare Stefan Schiller. En frenetisk jakt på den uppenbart fortfarande mycket eftersökte presumtiva respondenten inleddes och efter 2 veckor och oräkneliga samtal senare fick vi kontakt.

I diskussionen angående diskursen mellan statistiker och revisorer och frågan huruvida statistisk metodik hör hemma i revisionssammanhang menar respondenten att han inte vill kalla sig sakkunnig på det området men att han varit i kontakt med den typen av frågeställningar.

I diskussionen om huruvida det existerar någon skillnad i en revisorns rättsliga ställning då revisorn använt sig av statistisk metodik kontra subjektiv bedömningar påpekade respondenten:

”Jag kan inte erinra mig någon gång man underkänt en statistisk metod”

Vidare:

”Utan det en revisor blir fälld på är att man inte har granskat någonting alls”

När respondenten ombads att kommentera tingsrättsdomare Sven Martingers resonemang i den tidigare genomförda intervjun angående att en erfaren revisor skulle kunna använda sig mer av icke-statistiska metoder jämfört med en mindre erfaren revisor som skulle behöva använda sig av statistisk metodik för att behålla samma rättsställning. Säger respondenten:

”Han är ju en erfaren tingsrättsdomare och jag förstår att en tingsrättsdomare har den uppfattningen och att en tingsrättsdomare dömer efter de kriterierna men jag vet i katten egentligen, även om det är en erfaren revisor så är det inte säkert att han är erfaren i alla sammanhang, om vi tar varulager till exempel är det inte alltid lika i alla företag så man kanske inte kan åberopa en erfarenhet”

Vidare:

”Jag är övertygad om att Martinger har rätt utifrån sin aspekt och dömer på det viset”

Vid diskussionen angående bakomliggande faktorer och huruvida användandet av statistisk metodik skiljer sig mellan små och stora revisionsbolag säger respondenten:

”Ja det tror jag, jag har ju arbetat på en större revisionsbyrå och där fanns det ju manualer som bygger på statistiska grunder som man tillämpar. Men jag tvivlar på att detta finns i mindre sammanhang och det hänger ju ihop med att de mindre byråerna oftast har mindre klienter och då är det kanske inte så lönsamt med användandet av statistiska modeller”

6.1.2.1 Syntes

Sten- Eric Ingblads åsikt är att det existerar en skillnad i den rättsliga ställningen vid revisorns användande av statistisk metodik kontra icke-statistisk metodik. Det är också uppenbart att respondenten tycker att det är statistisk metodik som innehar en starkare rättslig ställning. Respondentens kommentar till tingsrättsdomare Sven Maringers resonemang var att erfarenhet inte alltid är relevant erfarenhet. På frågan huruvida tingsrättsdomarens resonemang betyder att det existerar en snedvridning av konkurrensen mellan erfarna och mindre erfarna revisorer på grund av att statistisk metodik kräver mer resurser menar respondenten att det inte är så. På frågan huruvida det existerar skillnader i användandet av statistisk metodik mellan stora och små revisionsbolag så är det

respondentens bestämda åsikt att det existerar en skillnad och att statistisk metodik är mer utbredd i stora revisionsbolag.

6.1.2.2 Uppföljning

För att få en indikation på graden av representativitet för normsättare i Sten-Eric Ingblads åsikter, har kontakt tagits med tre personer på FARs kvalitetsnämnd respektive FARs etikkommitté. Tre korta frågor som ej var av diskussionskaraktär ställdes. Detta innebär att de ej kan definieras som kvalitativa undersökningar i sig, utan endast en validitetskontroll av intervjun med Sten-Eric Ingblad. Då personerna bads om sina personliga uppfattningar, samt att de fortfarande är verksamma som normsättare, lovades de full anonymitet. De frågor som ställdes var:

1. *I ett hypotetiskt åtal emot en revisor, där väsentliga fel inte har upptäckts vid revision, i vilken av följande situationer tror du att han/hon har störst rättssäkerhet?*
 - a. *Grundat på väsentlighet och risk har han/hon använt sig av sin yrkesmässiga erfarenhet över hur mycket som bör kontrolleras när stickprovsstorleken tagits fram.*
 - b. *Grundat på väsentlighet och risk har han/hon använt sig av strikt statistisk metodik vid framtagandet av stickprovsstorleken.*
 - c. *Du tror inte att metodiken har någon betydelse för rättssäkerheten*
2. *I vilken riktning tror du att regelverket är på väg i den gällande frågan om urvalsmetodik: Mot att statistisk metodik skall användas mer, mot att det ännu mer ska vara det erfarenhetsmässiga omdömet som skall ligga till grund vid framtagningen av stickprovsstorleken, eller att det inte kommer att förändras?*
3. *Är frågan om ett minimistickprov någonting som skulle vara aktuellt att ta in i regelverket i framtiden för att utöka revisorns rättstöd och försäkring om oberoende?*

En av normsättarna ansåg att revisorn hade störst rättssäkerhet om han/hon använt sig av statistisk urvalsmetodik, medan två ansåg att det var erfarenhetsmässig urvalsmetodik som gav den största rättssäkerheten i dagsläget. Den förste samt en av de andra ansåg också att regelverket var på väg mer i riktning mot att statistisk urvalsmetodik ska användas, medan den tredje ansåg att det gick mer i riktning mot erfarenhetsmässig metodik. Dock var det ingen av dessa som trodde att en reglering gällande minimiurval var aktuell.

6.2 Kvantitativa undersökningar

En kvantitativ undersökning har genomförts. Undersökningen utfördes för att ta reda på revisorers syn på ämnesområdet. Resultatet från undersökningen redovisas i procent i tabeller och grafer med relevanta jämförelser av de olika strata som existerar inom urvalen.

6.2.1 Resultat av den kvantitativa undersökningen av revisorer

Antal utskickade enkäter:	100st	
Antal svar:	75st	
Antal män:	51st	68 %
Antal kvinnor:	24st	32 %
Antal från stora revisionsbyråer:	39st	52 %
Antal från medelstora revisionsbyråer.	18st	24 %
Antal från små revisionsbyråer	18st	24 %
Antal som arbetat 1-5 år som revisor	15st	20 %
Antal som arbetat 6-10 år som revisor	12st	16 %
Antal som arbetat mer än 10 år som revisor	48st	64 %

Tabell 6.1

Tabellen visar svarsfrekvensen av de enkäter som skickats ut. Svarsfrekvensen visas även uppdelat på kvinnor/män, storlek på revisionsbyrå samt erfarenhet som revisor. Svarsfrekvenserna visas både i antal samt i procent av hela populationen.

Inledningsvis kan nämnas att män var mer benägna att svara på enkäten än kvinnor. Efter att den stokastiska urvalsprocessen var underlaget visserligen 60 % män, detta kan dock bero på att populationen har en överviktning mot det könet. Representationen av svar från stora revisionsbyråer jämfört med medelstora och små kan också sägas beskriva populationen bra. En viss överviktning av svar från revisorer som arbetat mer än 10 år som revisor kan antydast, detta kan förklaras av att detta svarsalternativ har den absolut största intervallbredden. I en sammanställning av svaren från samtliga respondenter redovisas de relevanta delarna av svarsmallen nedan:

2. När Du bedömt ett flöde eller en balans till att ha en viss risk använder du dig oftare av Dina erfarenhetsmässiga bedömningar när Du tar fram storleken på ditt stickprov eller använder du dig oftare av strikt statistisk metodik med matematiska beräkningar av säkerheten? **Erfarenhetsmässig (E) eller Statistisk (S)**

E = 96 %

S = 4 %

3. I ett hypotetiskt åtal emot Dig som revisor, där väsentliga fel inte har upptäckts vid revision, i vilken av följande situationer tror du att du har störst rättssäkerhet?

a. Grundat på väsentlighet och risk har Du använt dig av din yrkesmässiga erfarenhet över hur mycket som bör kontrolleras när du har tagit fram storleken på ditt stickprov.

72 %

b. Grundat på väsentlighet och risk har Du använt dig av strikt statistisk metodik när du tagit fram storleken på ditt stickprov.

4 %

c. Du tror inte att metodiken har någon betydelse för rättssäkerheten

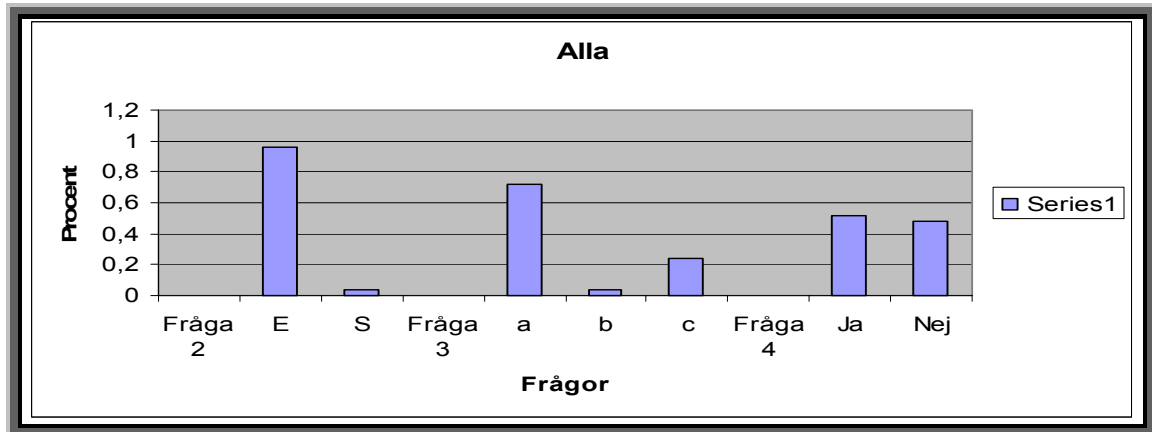
24 %

4. Tror Du att en minimistickprovsstorlek vid en viss risk som skulle ge Dig ett utökat rättsstöd som revisor, skulle vara en regel som Du skulle kunna acceptera?

Ja = 52 %

Nej = 48 %

6.2.1.1 Grafisk illustration

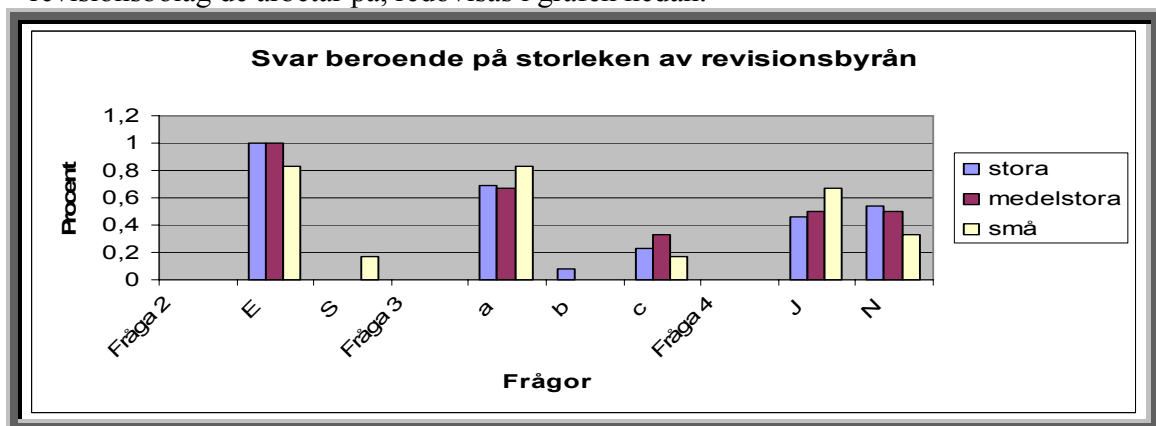


Figur 6.1

Figuren visar svaren från alla respondenter i procent och ej uppdelade på subgrupper.

På frågan om vilken urvalsmetodik de framförallt använde sig av så svarade hela 96 % att de till största delen använde sig av erfarenhetsmässiga stickprov, medan endast 4 % använde sig huvudsakligen av statistisk metodik vid framtagningen av stickproven. Vad gäller frågan om det hypotetiska åtalet, trodde 72 % att de hade störst rättssäkerhet om de använde sig av sin erfarenhetsmässiga bedömning när de tog fram sina stickprov. Endast 4 % trodde att de hade störst rättssäkerhet om de använt sig av statistiska metoder, medan 24 % inte trodde att metodiken hade någon som helst betydelse vid ett eventuellt åtal. Den sista frågan behandlade om revisorerna skulle kunna tänka sig en reglering av stickprovsframtagningen förutsatt att denna skulle innebära en större rättssäkerhet för dem, och här svarade 52 % ja och 48 % nej.

En jämförelse av resultatet från respondenterna beroende av storleken på det revisionsbolag de arbetar på, redovisas i grafen nedan:

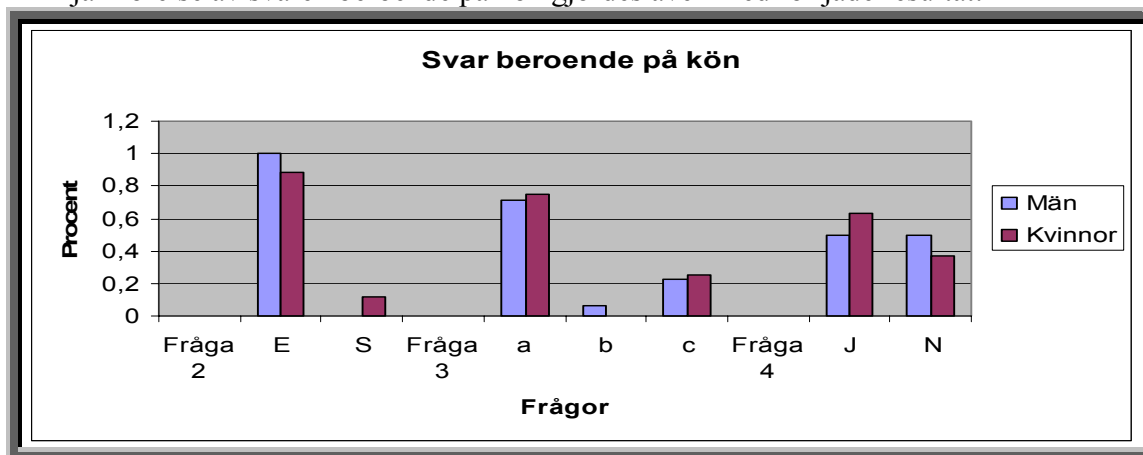


Figur 6.2

Figuren visar svaren från respondenterna uppdelade på storleken av den revisionsbyrå de arbetar på.

För att ta reda på om det existerade skillnader i sättet att se på frågorna beroende av storleken på det revisionsbolag man arbetade på, gjordes en jämförelse av svaren med hänsyn tagen till denna faktor. Här visade det sig att 100 % i stora och medelstora byråer använder sig av erfarenhetsmässiga urval medan 83 % i små byråer, 17 % av revisorerna verksamma i små byråer säger sig då använda sig av statistisk metodik. I frågan om det hypotetiska rättsfallet så trodde 69 % i de stora, 67 % i de medelstora och 83 % i de små att de hade störst rättssäkerhet om de använt sig av erfarenhetsmässiga urval. Däremot trodde 8 % i de stora byråerna att statistisk metodik gav dem störst rättssäkerhet medan motsvarande siffra för medelstora och små var 0 %. 23 % i stora byråer trodde dock inte att metodiken gjorde någon skillnad i en rättslig tvist, 33 % i de medelstora var av samma uppfattning och 17 % i de små. På frågan om de skulle kunna acceptera att det infördes ett minimiurval i regelverket, om detta skulle innebära ökad rättssäkerhet för dem blev responsen; 46 % i stora, 50 % i medelstora och 67 % i små bolag för, respektive 54 % i stora, 50 % i medelstora respektive 33 % i små var mot en sådan reglering.

En jämförelse av svaren beroende på kön gjordes även med följande resultat:

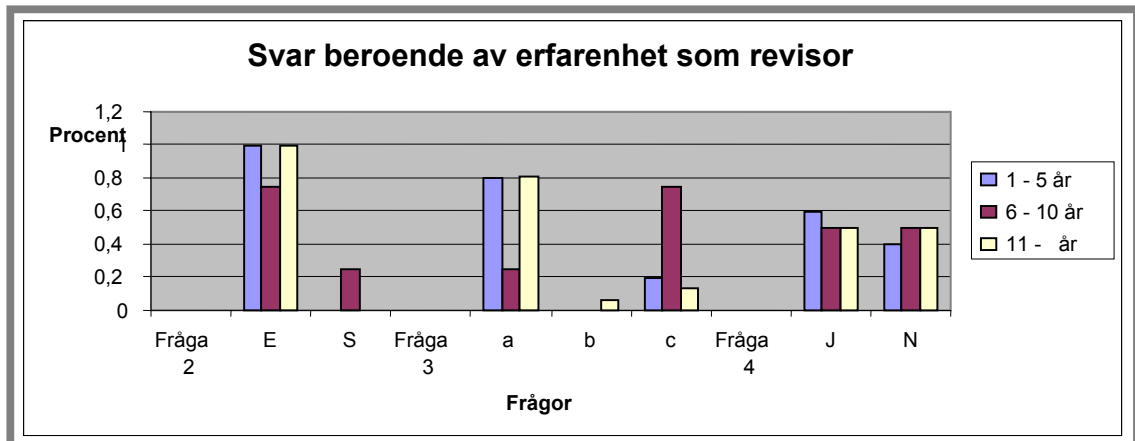


Figur 6.3

En jämförelse av svaren beroende på kön gjordes även, och svaren redovisas i grafen ovan.

100 % av männen och 88 % av kvinnorna använde sig av erfarenhetsmässiga urval, och därmed använde sig 12 % av kvinnorna av statistisk urvalsmetodik. 71 % av männen och 75 % av kvinnorna trodde att rättssäkerheten var störst med erfarenhetsmässiga urval, 6 % av männen och inga av kvinnorna trodde att det var den statistiska urvalsmetodiken som gav dem störst rättssäkerhet, och de resterande, det vill säga 23 % av männen och 25 % av kvinnorna trodde inte att det spelade någon roll. Vad gäller minimistickprovsfrågan så var hälften av männen för och hälften emot, medan motsvarande för kvinnorna var 63 % för respektive 37 % emot.

Även en jämförelse av de svar respondenterna har givit beroende på hur lång tid de har arbetat som revisor, det vill säga beroende på deras erfarenhetsmässiga yrkesbakgrund har gjorts, med följande resultat:



Figur 6.4

Figuren visar svaren från respondenterna i förhållande till deras yrkeserfarenhet som revisor.

100 % av revisorerna som arbetat mellan 1 -5 år samt de som arbetat mer än 10 år använde sig av erfarenhetsmässiga urval, medan 75 % av respondenterna som arbetat mellan 6 – 10 år som revisorer gjorde det och därmed använde den kvarvarande kvartilen sig av statistiska metoder. Vad gäller den hypotetiska rättstvisten så trodde 80 % av revisorerna som arbetat mellan 1 -5 år, 25 % av de som arbetat mellan 6 – 10 år och 81 % av de som arbetat mer än 10 år som revisorer att störst rättssäkerhet fick man genom användandet av erfarenhetsmässiga urval. Ingen av revisorerna som arbetat 1 – 10 år som revisorer trodde att statistisk metodik gav dem störst rättssäkerhet, medan 6 % av de revisorer som arbetat mer än 10 år inom yrket trodde att så var fallet. 20 % av revisorerna som arbetat 1 – 5 år, 75 % av revisorerna som arbetat 6 – 10 år och 13 % av de som arbetat mer än 10 år trodde inte att urvalsmetodiken spelade någon roll i frågan. Däremot kunde 60 % revisorerna som arbetat mellan 1 – 5 år tänka sig en reglering som innebar ett minimiurval och därmed 40 % som inte kunde göra det. För de övriga två grupperna var proportionerna 50/50 för och emot.

7 Analys

I detta avsnitt jämförs och analyseras resultaten från de kvalitativa respektive den kvantitativa undersökningen med den teori som insamlats utifrån forskningsfrågorna.

7.1 Använder sig revisorer mer av statistisk metodik eller icke-statistisk metodik?

Utifrån den kvantitativa undersökningen framgick det att 96 % av revisorerna oftast använde sig av stickprovsurval baserade på sin yrkesmässiga erfarenhet och alltså inte på statistiska beräkningar. Endast 4 % sa sig oftare använda sig av statistisk metodik när de tog fram sina stickprov. Detta stämmer väl överens med T. W. McRaes undersökning som gjordes i Storbritannien 1982. Om en jämförelse är möjlig, skulle en slutledning kunna vara att statistisk metodik inte har ökat i användande sedan 1982. I frånvaron av andra undersökningar och i kontexten av att revisorerna i länderna använder sig av samma regler tycker uppsatsförfattarna att jämförelsen belyser frågan om användandet av urvalsmetodik.

I T. W. McRaes undersökning från 1982 var det mycket få som uppgav att de framförallt använde sig av statistisk metodik. De som gjorde det var dock verksamma inom större, världsomspännande företag ofta med starka band till Nordamerika. Även i intervjun med Sten-Eric Ingblad framgår att det är troligt att större bolag oftare använder sig av statistisk metodik än små. Detta framförallt med anledning av att större revisionsbolag ofta har större kunder och att det hos mindre kunder inte skulle bli lönsamt att använda sig av statistiska modeller. Vår undersökning visar att 100 % av revisorerna i underlaget som är verksamma i stora och medelstora revisionsbolag i huvudsak inte använder sig av statistisk urvalsmetodik, medan en liten andel av de revisorer som är verksamma i små revisionsbolag säger sig göra det. Vad detta beror på är svårt att svara på, tydliga indikationer finns dock på att större andelen av de små revisionsbyråerna i undersökningen inte har någon koppling till Nordamerika som var fallet i T. W. McRaes undersökning.

7.2 Vilken urvalsmetodik ger revisorn störst rättssäkerhet?

Enligt intervjun med Tingsrättsdomare Sven Martinger framgick att det borde finnas en skillnad, men att skillnaden är baserad på hur lång erfarenhet revisorn har. Martinger menar att en revisor med lång yrkeserfarenhet mycket väl kan hänvisa till sin erfarenhetsmässiga bedömning, medan en med kortare erfarenhet av yrket inte blir lika trovärdig om han/hon använt sig av erfarenhetsmässig urvalsmetodik.

Sten-Eric Ingblad å sin sida är inne på linjen att statistisk urvalsmetodik ger en högre rättslig ställning, eftersom en revisor, även om denne arbetat länge inom yrket inte nödvändigtvis behöver vara erfaren inom alla områden som berör en revision och är därför säkrare med statistisk metodik. Dessutom säger Ingblad att han inte kan erinra sig att statistisk metodik någonsin ifrågasatts, vilket tyder på att revisorn är relativt säker i den här frågan om han använt sig av den här typen av metodik i revisionen. Kontrollfrågorna till de tre andra normsättarna påvisar dock att uppfattningen inte är helt entydig hos denna grupp. Tittar man dock på det exemplifierande disciplinärendet, där revisorns erfarenhetsmässiga bedömning inte godtas av revisorsnämnden, innebär det att även en erfaren revisor inte kan känna sig helt säker i sina erfarenhetsmässiga

bedömningar. Därmed kan man dra antagandet att om statistisk metodik använts här hade revisorn sannolikt undgått varningen.

Efter en kontroll av samtliga disciplinärenden i redovisningsnämnden år 2002-2004 kan påvisas att det inte existerar något disciplinärende i vilket statistisk urvalsmetodik använts och ifrågasatts.

Utgår man ifrån den kvantitativa undersökningen av revisorerna kan man se att hela 72 % trodde att de hade störst rättssäkerhet om de använt sig av urvalsmetodik som enbart varit baserat på yrkeserfarenheten, 24 % trodde inte att det gjorde någon skillnad vilken metodik de använde sig av, och endast 4 % trodde att de hade störst rättssäkerhet om de använt sig av statistiska urvalsmodeller.

7.3 Hur står sig revisorernas uppfattning om sin rättsliga ställning jämfört med uppfattningen hos experter inom ämnet?

Revisorerna anser med andra ord generellt att statistisk urvalsmetodik inte ger dem en starkare rättssäkerhet till motsats från vad Sten – Eric Ingblad menar och till skillnad från vad sammanfattningen av redovisningsnämndens disciplinärenden anger. Normsättarnas åsikter verkar vara splittrade i fråga om vilken urvalsmetodik som borde användas för att ge störst rättssäkerhet, dock visades en svag majoritet för att regelverket är på väg emot att mer statistisk metodik ska användas.

Svaren från gruppen revisorer som har 1-5 års erfarenhet visar att de enhälligt använder sig av erfarenhetsmässiga urval. I frågan om det hypotetiska åtalet svarar 80 % i intervallet också att erfarenhetsmässiga urval skulle ge dem en högre rättssäkerhet, övriga 20 % svarade att det inte trodde att det spelade någon roll vilken urvalsmetodik de använt. Dessa i sammanhanget mindre yrkeserfarna revisorer har svarat tvärt om i fråga om vad som skulle ge dem den högsta rättssäkerheten i förhållande till de resonemang tingsrättsdomare Sven Martingers och Sten – Eric Ingblad givit.

Svaren från gruppen av revisorer som varit yrkesverksamma i 6-10 år visar att 75 % i huvudsak använder sig av erfarenhetsmässiga urval och att 25 % använder sig av statistiska urval, dock tror 75 % av revisorerna i intervallet att metoden inte spelar någon roll i fråga om rättssäkerhet. 25 % svarar att de tror att erfarenhetsmässiga urval ger högre rättssäkerhet. Vi finner att det här intervallet visar en helt annan bild jämfört med intervallet av revisorer som har 1-5 års erfarenhet. Att hela 75 % av de som varit yrkesverksamma i mellan 6 och 10 år anser att det inte spelar någon roll, kan ur en rättställningssynpunkt relateras till att revisorerna i intervallet kan definieras som relativt erfarna revisorer och skulle då enligt tingsrättsdomare Sven Martingers resonemang kunna använda sig av en större andel erfarenhetsmässiga urval. Betydelsen av vilken urvalsmetodik som ger störst rättssäkerhet är enligt resonemanget alltså kopplad till revisorns yrkeserfarenhet. Dessa svar kopplade till Sten – Eric Ingblads resonemang, disciplinärendet samt normsättarnas svar skulle kunna tydas till att även respondenterna i detta intervall har en skev bild av sin rättsliga ställning.

Svaren från gruppen som har mer än 10 års erfarenhet visar att 81 % av dessa trodde att erfarenhetsmässiga urval gav dem en högre rättssäkerhet. 13 % svarade även att de inte trodde att metoden spelade roll för rättssäkerheten. Dessa svar stämmer väl överens med tingsrättsdomare Sven Martingers resonemang att erfarna revisorer kan använda sig av en högre grad av erfarenhetsmässiga urval jämfört med revisorer med mindre erfarenhet. Dessa svar kopplade till Sten – Eric Ingblads resonemang som entydigt påvisar att statistisk metodik ger en högre rättssäkerhet visar även att respondenterna i detta intervall kan vara ute och cykla.

7.4 Konservatism

60 % av respondenterna som arbetat mellan 1 – 5 år kan tänka sig en reglering som innebär ett minimiurval, och därmed 40 % som inte kunde göra det. För de övriga två grupperna var proportionerna 50/50 för och emot.

Frågan om minimireglering togs in just för att mäta revisorernas konservatism och därmed validiteten i svaren. Man skulle här med utgångspunkt i svaren på frågan om en eventuell framtida reglering kunna anta en viss försvarsinställning och hos revisorerna för sitt sätt att utföra sitt arbete. Detta då i stort sätt hälften svarade att de inte skulle kunna tänka sig en sådan här typ av reglering, trots att det skulle ge dem en utökad rättssäkerhet, enligt så som frågan var formulerad. Det kan med andra ord antydast en viss konservatism hos revisorerna och kanske även en rädsla för eventuell minskad handlingsfrihet, vilket kan ha färgat svaren. Det måste påpekas att eftersom i stort sett hälften av samtliga tillfrågade revisorer var emot minimiregleringen finns det en möjlighet att hälften av svaren också kan vara färgade av denna konservatism.

Vad som är förvånande är att acceptansen för den här typen av förslag var som störst i de små revisionsbyråerna där 67 % var för, medan den var minst i de stora byråerna där ja sidan endast var 46 %. I mitten låg de medelstora med precis 50/50 för och emot, vilket kan antydast att konservatismen är lägst i små revisionsbolag. Detta är förvånande eftersom man i T.W. McRaes undersökning som utfördes i Storbritannien kom fram till att det i de fall där statistisk metodik faktiskt användes, handlade om stora världsomspännande företag. Även Sten-Eric Ingblad nämner att det är troligt att statistisk metodik framförallt används i större företag. Baserat på detta borde därmed acceptansen för den här typen av förslag i så fall vara större i större revisionsbyråer, men så var alltså inte fallet i den undersökning som utfördes för denna uppsats. Eftersom så många som 96 % av alla respondenter sa sig använda sig av omdömesbaserade metoder, kan detta tyda på att utvecklingen inom området faktiskt har gått mer emot omdömesbaserade metoder. Därmed dock inte sagt att detta för den skull skulle ge den starkaste rättssäkerheten, speciellt inte hos de i sammanhanget mindre erfarna revisorerna, mer i så fall på en tendens inom revisorskåren att vilja använda sig av erfarenhetsmässiga metoder, av anledningar som om så är fallet ligger utanför vår frågeställning.

Kvinnor var också mer positiva än män till den här typen av reglering och mindre erfarna revisorer mer positiva än de som arbetat länge. Att mindre erfarna revisorer var mer positiva än erfarna för den här typen av reglering kan bero på att de inte har lika stor erfarenhetsmässig grund att bygga beslut angående urval utifrån, och att de då kanske

eftersöker en viss struktur för att kunna få denna erfarenhet. Som mindre erfaren revisor är man inte heller lika fast i ett visst sätt att utföra arbetet på och därmed kanske inte lika konservativ som revisorer som arbetat länge inom yrket. Anledningen till att de två normsättare som fungerade som validitetskontroll för Sten-Eric Ingblads intervju skiljde sig så drastiskt åt kan också innebära att vissa svar innehåller en viss konservatism, med anledning av att normsättarna ofta själva är revisorer.

8 Slutsats

I detta avsnitt besvaras frågeställningarna utifrån den föregående analys som bygger på den insamlade empirin.

8.1 Vilken urvalsmetodik, statistisk eller icke-statistisk ger revisorn den starkaste rättsliga ställningen vid åtal?

Utifrån de båda intervjuerna som genomförts, utgår vi ifrån att det är statistisk urvalsmetodik som ger revisorn den starkaste rättsställningen. Framförallt utifrån svaret från Sten-Eric Ingblad, att statistisk metodik inte någonsin ifrågasatts i en rättslig process.

Enligt intervjun med tingsrättsdomare Sven Martinger framgick att det borde finnas en skillnad, men att skillnaden är baserad på hur lång erfarenhet revisorn har. En revisor med lång arbetserfarenhet kan hänvisa till sin erfarenhetsmässiga bedömning medan en revisor med kortare erfarenhet av yrket bör använda sig mer av statistisk metodik.

8.3 Använder sig revisorer mer av statistisk metodik eller icke-statistisk metodik?

Svaren från undersökningen av revisorerna visar att det framförallt är icke-statistisk metodik som bygger på revisorns subjektiva bedömningar och baseras i dennes yrkesmässiga erfarenhet som används vid framtagningen av stickprov.

8.4 När tror revisorer att de har en bättre rättslig ställning; vid användandet av statistisk metodik eller icke-statistisk metodik?

Utifrån vår undersökning tror revisorerna att de har starkast rättssäkerhet om de har använt sig av erfarenhetsmässig urvalsmetodik. Många trodde dock att metodiken inte gjorde någon skillnad vid en rättslig tvist, men den dominerade åsikten var dock att erfarenhetsmässig urvalsmetodik gav den bästa rättsliga ställningen.

8.5 Hur står sig revisorernas uppfattning om sin rättsliga ställning i jämförelse med uppfattningen hos experter inom området?

För att en jämförelse av underlaget som erhållits genom undersökningen av revisorerna skall kunna göras med tingsrättsdomare Sven Martingers resonemang måste respondenterna fördelas in efter yrkeserfarenhet. Tingsrättsdomarens resonemang som går ut på att mindre erfarna revisorer i det här sammanhanget bör använda sig av mer statistisk metodik jämfört med mer erfarna revisorer som kan hänvisa mer till yrkeserfarenhetsmässiga bedömningar för att åtnjuta samma rättssäkerhet. Sten-Erik Ingblad menar att statistisk metodik bör inge den starkare rättsliga ställningen, och så även en av de två tillfrågade normsättarna.

Revisorerna med erfarenhet i intervallet 1-5 år svarar att de i huvudsak använder sig av erfarenhetsmässiga bedömningar och anser i stort sett att det också är den metoden som ger den högst rättssäkerhet. Dessa i sammanhanget mindre yrkeserfarna revisorer har då svarat tvärt om i fråga om vad som skulle ge dem den högsta rättssäkerheten enligt

resonemangen tingsrättsdomare Sven Martingers och Sten – Eric Ingblad givit. Dessa revisorers uppfattning om sin juridiska ställning skulle då kunna beskrivas som skev.

I gruppen av revisorer som varit yrkesverksamma i 6-10 år och då kan beskrivas som relativt yrkeserfarna så svarar 75 % att de i huvudsak använder sig av erfarenhetsmässiga urval och 25 % att de använder sig av statistiska urval. Av revisorerna i intervallet menar 75 % att metoden inte spelar någon roll i fråga om rättsäkerhet. 25 % svarar att de tror att erfarenhetsmässiga urval ger högre rättsäkerhet. Att hela 75 % anser att det inte spelar någon roll kan ur en rättställnings synpunkt kan tydas till att revisorerna i intervallet kan definieras till att vara relativt erfarna revisorer och om man följer Tingsrättsdomare Sven Martingers resonemang då kan använda sig av en större andel erfarenhetsmässiga urval. Betydelsen av vilken urvalsmetodik som används är inte lika stor men är kopplad till revisorns yrkeserfarenhet. Dessa svar kopplade till Sten – Eric Ingblads resonemang skulle kunna tydas till att även synen på sättsäkerhet i detta intervall är skev om än mindre då 25 % av respondenterna i intervallet använder sig av statistisk metodik.

100 % av respondenterna i gruppen som har mer än 10 års erfarenhet i svarade att de i huvudsak använder sig av erfarenhetsmässiga bedömningar. 81 % svarade att dessa ansåg att erfarenhetsmässiga urval gav dem en högre rättsäkerhet. 13 % svarade även att de inte trodde att metoden spelade roll för rättsäkerheten. Dessa svar stämmer väl överens med tingsrättsdomare Sven Martingers resonemang att erfarna revisorer kan använda sig av en högre grad av erfarenhetsmässiga urval jämfört med revisorer med mindre erfarenhet. Dessa svar kopplade till Sten – Eric Ingblads resonemang som entydigt påvisar på att statistisk metodik ger en högre rättsäkerhet påvisar att även detta intervall har en skev syn på sin rättsäkerhets ställning. Dock verkar åsikterna i frågan gå isär när det kommer till normsättarna, medan en svag majoritet visar på att regelverket är på väg emot att mer statistisk metodik ska användas.

8.6 Förslag till vidare forskning

- ✓ Ett förslag till vidare forskning är att genomföra en undersökning om revisorer idag har tillräckliga statistiska kunskaper för att kunna använda sig av statistisk metodik.
- ✓ Ett annat förslag till vidare forskning är göra jämförelser med andra länder som inte innefattas av samma regelverk, exempelvis kan en jämförelse göras med USA som inte styrs av ISA *International Standards on Accounting*, för att på så sätt hitta skillnader och jämföra för och nackdelar inom de olika regelverken ur ett globalt perspektiv.

Källförteckning

Litteratur

Jones P., (1999), *Statistical sampling and risk analysis in auditing*, MPG Books Limited, Bodemin, UK

Smith T. M. F., (1976), *Statistical sampling for accountants*, Haymarket Publishing Limited, Norwich, UK

Körner S. & Wahlgren L., (2000), *Statistisk dataanalys*, Studentlitteratur, Lund

Dahmström K., (1996), *Från datainsamling till rapport*, Studentlitteratur, Lund, 2a upplagan

Lekvall P. & Wahlbin C., (1987), *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Förlag AB, Göteborg, 2a upplagan

Merriam S., (1994), *Fallstudien som forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

Holme I. M. & Krohn S. B., (1997), *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund

Norén L., (1990), *Fallstudiens trovärdighet*, FE - rapport 1990-305, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg

Patel R. & Davidson B., (1998), *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, Lund

Steele A., (1992), *Audit Risk and Audit Evidence*, Academic Press Inc. San Diego USA

Revisorsnämndens årsredovisning (2003)

Regelverk

RS Förord

RS 530 Revisionsmässiga urval och andra urvalsmetoder för granskning

RNFS 1996:1 Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov 3§

RS 320 Väsentlighet vid revision

RS 400 Riskbedömning och intern kontroll

IS Auditing Guideline, *Audit Sampling*, ISACA, 1999-2000 Standards Board

Artiklar

Rydström E. & Gyllenswärd B., (1977), *Statistiska stickprov I revisionsarbetet – en modenyck för 20 år sedan eller...* Balans nr 2

Akademiska artiklar

Kendall M. G., (1941), *A theory of randomness* Biometrika vol 32 nr 1 januari s. 5

Godfrey J. & Nieter J., (1984), *Bayesian Bounds for monetary unit sampling in accounting and auditing* Journal of Accounting Research, Vol. 22, No. 2. (Autumn, 1984), s. 497-525

Van Batenburg P. C., O'Hagan A. & Veenstra R. H., (1992), *Bayesian Discovery Sampling in Financial Auditing: A Hierarchical Prior Model for Substantive Test Sample Sizes* The Statistician, Vol. 43, No. 1, Special Issue: Conference on Practical Bayesian Statistics, (3). (1994), s. 99-110.

Sully J. M., (1974), *Statistical Sampling in Auditing* The Statistician, Vol. 23, No. 1, Statistical Investment Analysis and Accounting. (Mar.), s. 71-80.

Knight P., (1979), *Statistical Sampling in Auditing: An Auditor's Viewpoint* The Statistician, Vol. 28, No. 4, Partial Proceedings of the 1979 I. O. S. Annual Conference. December, s. 253-266

McRae T. W., (1982) *A study of the Application of Statistical Sampling to External Auditing*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, s. 179

Myers, C. A., (1979), *Determining Non-statistical (Judgmental) Sample Sizes*, s. 49 The CPA Journal 72 October.

Pierre K. st & Anderson J. A., (1984), *An analysis of factors associated with lawsuits against public accountants*, Accounting Review, s. 242-263

Internetkällor

2004-04-22 Källa Nationalencyklopedin

http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=228678

2004-05-06 Källa Statsoft

<http://www.statsoft.com/textbook/stathome.html>

2004-05-06 Källa Ryerson

<http://www.ryerson.ca/~mjoppe/ResearchProcess/StratifiedSampling.htm>

2004-04-10 Källa Rättsbanken

<https://www.infotorg.sema.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/rbmenu>

2004-05-07 Källa Revisorsnämnden

<http://www.revisorsnamnden.se/Insidan.htm>

Bilaga 1 Intervjumall

Introduktion

1. Av författarna

Författarna presenteras som studenter på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet som skriver sin magisteruppsats vid företagsekonomiska institutionen för handledare Stefan Schiller.

2. Av ämnesområdet

Uppsatsen behandlar revisorns urvalsmetodik i fråga om hur man kan genomföra olika typer av stickprovsundersökningar i stället för totalundersökningar.

3. Av uppsatsens vetenskapliga bidrag

Tanken är att uppsatsens skall kunna ses som en fortsättning på den diskurs som existerar i ämnet om huruvida statistisk metodik hör hemma i revisionsområdet.

4. Av ämnesväsentlig generell historik

- a. 50-talet; statistisk metodik blir introducerad i revisionsområdet och beskrevs i euforiska ordalag. De statistiska metoderna utvecklades av statistiker.
- b. 70-talet; en fortsatt internationalisering av bolag, vilket ger många stora företag. Kritik ges mot statistisk metodik eftersom det anses krångligt, svårt att applicera till revisorns arbete och att metoderna är dåligt utvecklade.

5. Av Revisions Standard 530 *revisionsmässiga urval och andra urvalsmetoder*

Det val som existerar i RS 530 mellan statistisk metodik och icke-statistisk metodik beskrivs.

- a. Statistisk metodik beskrivs som; urvalsmetoder som baserats på stokastisk eller systematisk metodik med matematiska beräkningar av konfidensintervall och stickprovsstorlek. Exemplifiering sker:
 - i. En revisor har efter initial bedömning av väsentlighet och risk hittat ett område i bokföringen som skall kontrolleras. Revisorn vill uppnå ett visst konfidensintervall som är kopplat till revisionsrisken. Med en matematisk beräkning skattar han stickprovsstorleken och använder sig av en stokastisk process för att ta fram de enheter som skall ingå i hans urval. På det sättet kan revisorn beräkna sannolikheten för att det inte existerar fel i området som undersöks.
 - ii. Exempel applicerade till systemkontroll, konton och varulager genomförs.

- b. Icke-statistisk metodik beskrivs som; revisorns subjektiva bedömningar och baseras på dennes yrkesmässiga erfarenhet.

Diskussionsområden

1. Historisk aspekt av ämnesområdet
 - a. Uppfattning om utvecklingen av statistisk metodik
 - b. Användandet av specifika urvalsmetoder idag kontra förr
2. Valet mellan statistisk metodik och icke-statistisk metodik i RS 530 punkt 27
 - a. Finns det en skillnad i rättssäkerhet vid användandet av metoderna
 - b. Vilka bakomliggande faktorer kan påverka
 - i. Stor kontra liten erfarenhet
 - ii. Att revisorn arbetar för ett litet kontra ett stort revisionsbolag
 - iii. Man kontra kvinna
 - iv. Konservatism
 - c. Vad kan de argument som ges betyda i en förlängning
3. Eventuell ny reglering
 - a. mot mer statistiska metoder
 - b. mot mer subjektiva bedömningar
 - c. ISA *International standards on auditing* "need for guidance"

Förklaringar har getts i den utsträckning som behövs för att en säkerställning av att respondenten skall ha en god förståelse av ämnet. Relativt olika förklaringar har således getts de två respondenterna och olika delar har diskuterats olika mycket. Den andre respondenten gavs också möjlighet att kommentera den förste respondentens resonemang.

Bilaga 2 Enkät

Bakgrunds variablerna stor/mellan/liten revisionsbyrå och kön kunde utläsas ur populations ramen och appliceras till rätt svarsalternativ. Definitionen för en stor revisionsbyrå är i uppsatsen fler än 200 aktiva revisorer, mellanstora 24 till 200 och små under 24 aktiva revisorer.

1. *Hur länge har Du arbetat som revisor?*
 - a. 1 – 5 år
 - b. 6 – 10 år
 - c. 11 - år

Svara a, b eller c

2. När Du bedömt ett flöde eller en balans till att ha en viss risk använder du dig oftare av Dina erfarenhetsmässiga bedömningar när Du tar fram storleken på ditt stickprov eller använder du dig oftare av strikt statistisk metodik med matematiska beräkningar av säkerheten?

Svara Erfarenhetsmässig (E) eller Statistisk (S)

3. I ett hypotetiskt åtal emot Dig som revisor, där väsentliga fel inte har upptäckts vid revision, i vilken av följande situationer tror du att du har störst rättssäkerhet?

- a. Grundat på väsentlighet och risk har Du använt dig av din yrkesmässiga erfarenhet över hur mycket som bör kontrolleras när du har tagit fram storleken på ditt stickprov.
- b. Grundat på väsentlighet och risk har Du använt dig av strikt statistisk metodik när du tagit fram storleken på ditt stickprov.
- c. Du tror inte att metodiken har någon betydelse för rättssäkerheten

Svara a, b eller c

4. Tror Du att en minimistickprovsstorlek vid en viss risk som skulle ge Dig ett utökat rättsstöd som revisor skulle vara en regel som Du skulle kunna acceptera?

Svara Ja eller Nej