



UNIVERSITY OF GOTHENBURG
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

En ren revisorsberättelse

En studie om hur påskrivande revisorer hanterar osäkerhet

Magisteruppsats Externredovisning FEA415
Vårterminen 2013

Handledare: Marina Grahovar & Pernilla Rehnberg

Författare: Sara Höglund & Fredrik Jarnevi

Förord

Dryga två månaders uppsatsskrivande och fyra år på Handelshögskolan börjar närma sig sitt slut och i detta skede finns det många att tacka. Först och främst vill vi tacka oss själva för arbetsinsatsen samt för ett gott samarbete.

Vi vill också passa på att tacka vår seminariegrupp för många nyttiga kommentarer och idéer i vårt uppsatsarbete samt respondenterna vi intervjuat för den information vi fått ta del av.

Avslutningsvis vill vi tacka våra handledare Marina Grahovar och Pernilla Rehnberg för bra feedback under uppsatsens gång.

Tack!

Göteborg den 31 maj 2013

Sara Höglund

Fredrik Jarnevi

Sammanfattning

Titel: En ren revisorsberättelse – En studie om hur påskrivande revisorer hanterar osäkerhet

Bakgrund och problemdiskussion: Revisorer har en viktig roll som kvalitetsgranskare av ett företags ekonomiska rapporter och syftet är att ge en ökad trovärdighet för den finansiella informationen. De senaste åren har skandaler kring revisorer uppdagats vilka har ifrågasatt revisorers roll. Trots detta har studier visat att revisorer har ett stort förtroende att leva upp till och de ställs inför svåra val och frågeställningar som skapar osäkerhet. Tidigare forskning finns angående olika sätt att minska osäkerheter för revisorer. Där beskrivs exempelvis vikten av att ha ett väl fungerande team samt arbetssätt som kan minska osäkerheter. Den påskrivande revisorn har ett stort ansvar och felaktiga beslut kan leda till ödesdigra konsekvenser. Frågan är hur påskrivande revisorer klarar av att arbeta utifrån dessa förutsättningar och hur denne vänder den osäkra kontext revisorn verkar inom till att utföra ett arbete som kan fastställas med en hög grad av säkerhet.

Frågeställning: *Hur hanterar påskrivande revisorer osäkerheter i revisionsprocessen?*

Syfte: Syftet med uppsatsen är att belysa och skapa en förståelse för hur påskrivande revisorer hanterar osäkra situationer som de upplever i revisionsprocessen.

Avgränsningar: Uppsatsen ämnar ge en övergripande bild över revisionsprocessen gällande osäkerheter och fokuserar på hur påskrivande revisorer hanterar dessa. Revisorerna har lång erfarenhet av yrket och arbetar inom de största revisionsbyråerna.

Metod: Vi har genomfört en beskrivande kvalitativ studie med fem intervjuer med påskrivande revisorer. Intervjumaterialet har bearbetats och jämförts med tidigare studier vilket har mynnat ut i en analys för att kunna besvara vår frågeställning.

Slutsats: Studien har visat att många av de osäkerhetsminimerande faktorerna grundar sig i den institutionella kontext revisorerna verkar inom. Genom att de tillhör stora organisationer får de tillgång till de stöd som behövs för att genomföra en revision med så lite osäkerheter som möjligt. Eftersom tidigare studier också fokuserat på de större revisionsbyråerna har resultatet varit tämligen lika. Respondenterna nämner även erfarenheten de har samt möjligheten till att avvakta en påskrift som en stor säkerhet och trygghet. Genom den medvetenhet som finns bland de påskrivande revisorerna samt hanteringen av osäkerheterna finns förhoppningar om att kunna behålla det starka förtroende som finns för revisorer idag.

Förslag till vidare forskning: Vi ser en möjlighet att utveckla forskningen kring revisorer och osäkerhet genom att göra en liknande studie med revisorer som är verksamma inom mindre revisionsbyråer. En annan öppning vi ser för vidare forskning är kring Powers ifrågasättande av styrdokument i revisionsprocessen.

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1. Bakgrund	6
1.2. Problemdiskussion.....	7
1.3. Frågeställning och syfte	8
1.4. Avgränsning	8
1.5. Disposition.....	9
2. Metod	10
2.1. Forskningsansats.....	10
2.2. Teoretisk datainsamling.....	10
2.3. Empirisk datainsamling	11
2.3.1. Urval av respondenter	11
2.3.2. Intervjuns upplägg	11
2.3.3. Intervjusituationen.....	12
2.3.4. Bearbetning och analys av materialet.....	12
2.4. Metodkritik.....	13
3. Referensram	15
3.1. Revisionsmetodik.....	15
3.1.1. Planering	15
3.1.2. Granskning	16
3.1.3. Rapportering	17
3.2. Revisionsuppdrag.....	17
3.3. Revisionsteam	18
3.4. Klienter	20
3.5. Redovisningsfrågor	22
4. Empiri	23
4.1. Revisor 1	23
4.1.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser	23
4.1.2. Revisionsteam	23
4.1.3. Klienter.....	24
4.1.4. Redovisningsfrågor	25
4.2. Revisor 2	25
4.2.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser	25
4.2.2. Revisionsteam	26
4.2.3. Klienter.....	26
4.2.4. Redovisningsfrågor	27
4.3. Revisor 3	27
4.3.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser	27
4.3.2. Revisionsteam	28

4.3.3. Klienter.....	29
4.3.4. Redovisningsfrågor	29
4.4. Revisor 4.....	30
4.4.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser	30
4.4.2. Revisionsteam	30
4.4.3. Klienter.....	31
4.4.4. Redovisningsfrågor	32
4.5. Revisor 5.....	32
4.5.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser	32
4.5.2. Revisionsteam	33
4.5.3. Klienter.....	33
4.5.4. Redovisningsfrågor	34
5. Analys.....	35
5.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser	35
5.2. Revisionsteam	36
5.3. Klienter.....	37
5.4. Redovisningsfrågor	39
5.5. Sammanfattning	39
6. Slutsats	41
6.1. Svar på frågeställningen.....	41
6.2. Vidare diskussion	41
6.3. Förslag på vidare forskning	42
7. Referenslista	44
8. Bilaga A.....	46
9. Bilaga B.....	47

1. Inledning

I inledningen redogörs för en översiktlig bakgrund och problemdiskussion som leder till formuleringen av uppsatsens frågeställning och syfte.

1.1. Bakgrund

”Det är tufft och riskfyllt att vara revisor. Omvärlden har förväntningar som inte alltid är möjliga att infria. Arbetsdagarna är långa, uppdragen många och från flera håll höjs röster om att revisorn borde vara mer öppen mot omvärlden, vilket inte alltid är möjligt på grund av tystnadsplikten. Hur är det möjligt att få ihop alla bitar till ett så stort pussel, utan att trilla isär på vägen?”

(Malm, 2011)

Revisorer är en viktig del i dagens samhälle och de har höga förväntningar på sig från olika intressenter. De senaste åren har en del skandaler uppdragats som har ifrågasatt revisorernas roll (Danielsson, 2012). Revisorerna kan i sitt arbete uppleva osäkerheter och mycket arbete krävs för att minska dessa osäkerheter för att i slutändan kunna utföra en bra revision (Ibid).

Första steget mot dagens revisor utvecklades genom den första aktiebolagslagen år 1848 (Öhman & Wallerstedt, 2012). Detta möjliggjorde för bolagsägare att knyta till sig kapital från utomstående personer och för att folk skulle vara villiga att satsa pengar krävdes någon form av kontrollorgan för att säkerställa att kapitalet blev väl förvaltad. Även om detta började likna dagens revisorer är skillnaderna alltför många för att de skall kunna likställas med de revisorer som finns idag. Exempelvis saknades krav att ha en formell utbildning och revisorerna behövde inte vara externt anlitade (Ibid).

1895 kom den första lagen som innebar revisionsplikt för vissa bolag även om många bolag använde sig av revisorer tidigare (Carrington, 2010). Under 1940-talet började en revision som var mer lik dagens att växa fram i Sverige. Detta skedde med hjälp av riktlinjer som under många år utvecklades och vid utgivandet 1967 var Sverige det tredje landet i världen med ett tryckt dokument om riktlinjer vid revision där enbart USA och England var föregångare på området (Öhman & Wallerstedt, 2012). Det var inte förrän 1987 som Sverige införde revisionsplikt i samtliga svenska aktiebolag (Carrington, 2010).

Revisorer spelar en viktig roll i säkerställandet av ett företags finansiella rapporter. En revisor ses som länken mellan ett företag och dess intressenter. Syftet med de finansiella rapporterna är att ge intressenter information om företaget och det är viktigt att de skall kunna lita på den information som presenteras. Revisorns uppgift är att bidra till förtroendet för den ekonomiska informationen. Revisorn kvalitetssäkrar de finansiella rapporterna vilket då ger en ökad trovärdighet för företaget (FAR Akademi, 2012). Det arbete som görs vid en revision mynnar ut i en revisionsberättelse som är ett uttalande och säkerställande av de finansiella rapporterna. Revisionsberättelsen är starkt standardiserad och kan vara till stor hjälp för investerare och andra intressenter då detta kan vara en av få inblickar i företaget (Carrington,

2010). Revisorns mål är att med rimlig säkerhet kunna säkerställa att de finansiella rapporterna upprättats utan väsentliga felaktigheter (FAR Akademi, 2012).

För att revisorns roll som kvalitetssäkrare skall fylla sin funktion krävs ett stort förtroende från de som skall ta del av revisorns granskning. I en undersökning gjord av SKOP (2012) belyses det starka förtroende som finns för Sveriges revisorer och redovisningskonsulter. 600 företagsledare, 200 politiker och 1000 personer av allmänheten valdes slumpmässigt ut för att dela med sig av sitt förtroende för revisorer och redovisningskonsulter. I den tredelade undersökningen visar 94 % av politikerna mycket eller ganska mycket förtroende för revisorer, 73 % av företagsledarna och 47 % av allmänheten tycker detsamma. Resultatet visar att revisorerna ligger femma, bland allmänheten, på listan över de yrken med högst förtroende och de som ligger före på listan är läkare, universitetslärare, poliser och domare (Ibid).

Det har varit revisionsplikt för samtliga aktiebolag i Sverige fram till den 1 november 2010 då den togs bort för mindre bolag. I och med avskaffandet av revisionsplikten för dessa bolag har Bolagsverket sett en ökad mängd bristfälliga årsredovisningar samt en ökning av försenade årsredovisningar (TT, 2012). Detta exemplifierar vilken vikt revisorer har i sin roll som kvalitetsgranskare.

1.2. Problemdiskussion

I och med att en revision både är begränsad till tid och pengar måste de delar som anses mest kritiska vara de som undersöks samt att de granskningsåtgärder som är mest effektiva väljas ut (FAR, 2006). En total revision av samtliga poster och verifikationer är omöjlig. Då en fullständig revision är omöjlig betyder detta att osäkerhet kan uppstå för att missa något som får anses viktigt (Ibid).

I en artikel av Carrington (2012) belyses problemet med att trots att revisorerna gör rätt genom att följa de direktiv som finns kan det ändå resultera i att felaktigheter senare uppdagas. Ett exempel som tas upp i artikeln är vad som hände med HQ Bank där revisorerna kunde fastställa en ren revisionsberättelse men där det bara kort därefter framkom hur manipulerat bankens resultat var (Ibid).

Subjektivitet och subjektiva bedömningar, som kan försvåra revisorers arbete och skapa osäkerheter, belyses i en studie av Christensen et al. (2013). I studien ifrågasätts huruvida revisorer kan säkerställa en hög tillförlitlighetsgrad i och med de ändringar som skett på redovisningsområdet. Författarna nämner också hur de gärna ser en ändring av den finansiella rapporteringen samt revisionsarbetet för att på så sätt minska osäkerheten som uppstår (Ibid).

En annan faktor som kan påverka revisorer och skapa osäkerheter är i deras relationer med sina klienter. Detta gäller dels i underlättandet av en revision men även vikten av att behålla sina klienter. Ett avskräckande exempel på hur bolagsledningen kan arbeta belyses i *Dokument inifrån – Dubbel bokföring* där bolagsledningen har beordrat och godkänt bland annat falsk bokföring och otillåtna aktieutdelningar (Ollevik, 2013). När denna typ av

information inte kommer revisorn tillhanda innebär detta en risk och osäkerhet för revisorn men även för omvärlden i stort då bolagsledningen missbrukar ägarnas insatta kapital.

Beroendet mellan revisorer och dess klienter har varit omdiskuterat vilket kan leda till en osäkerhet hos revisorn. I en studie av Bazerman et al. (2002) identifieras ett antal faktorer som kan skapa snedvridning i en revisors bedömning för att behålla sina klienter. Detta syns mest i form av att revisorer tenderar att göra värderingar som till viss del är snedvriden mot klientens fördel. I och med att utrymme finns för klienten att tämligen omgående byta revisor kan detta bli en osäkerhet för revisorn och bedömningar sker därmed i klientens favör. Lägg därtill den faktorn att många klienter rent ekonomiskt kan vara väldigt viktiga för en revisor och att förlora en sådan klient vore ödesdigert.

Osäkerheterna som uppstår för en revisor kräver vissa arbetssätt för att minska dessa osäkerheter. Eftersom revisorsyrket är en traditionsrik profession har arbetssätt och ritualer växt fram. Carrington (2010) förklarar vikten av planering inför och under en revisionsprocess. Planeringen är bland annat nödvändig för att kunna identifiera de problemområden som finns, där störst osäkerhet kan vara inblandad. Pentland (1993) påvisar också de ritualer och den tradition som finns inom professionen där sociala aspekter påverkar och influerar andra revisorer i teamen att känna en säkerhet. Revisorn arbetar ofta efter tydliga ritualer i sitt arbete för att minska osäkerheten i revisionen. Pentland (1993) skriver om att det trots dessa osäkerhetsminskande faktorer fortfarande kan finnas en viss osäkerhet hos revisorn, då är det ofta en känsla hos revisorn som avgör. Revisorn får i slutändan lita på sin magkänsla.

Den påskrivande revisorn har ansvaret över revisionen och är den som får stå till svars i de fall något skulle ifrågasättas (FAR, 2006). Påskrivande revisorer lever i en osäker värld och varje beslut kan leda till ödesdigra konsekvenser, som exemplet kring HQ Bank (Carrington, 2012). Frågan är hur revisorer klarar av att arbeta utifrån dessa förutsättningar och hur denne vänder den osäkra kontext revisorn verkar inom till att utföra ett arbete som kan fastställas med en hög grad av säkerhet.

1.3. Frågeställning och syfte

Utifrån bakgrunden och problemdiskussionen har följande problemfrågeställning preciserats:

Hur hanterar påskrivande revisorer osäkerheter i revisionsprocessen?

Syftet med uppsatsen är att belysa och skapa en förståelse för hur påskrivande revisorer hanterar osäkra situationer som de upplever i revisionsprocessen.

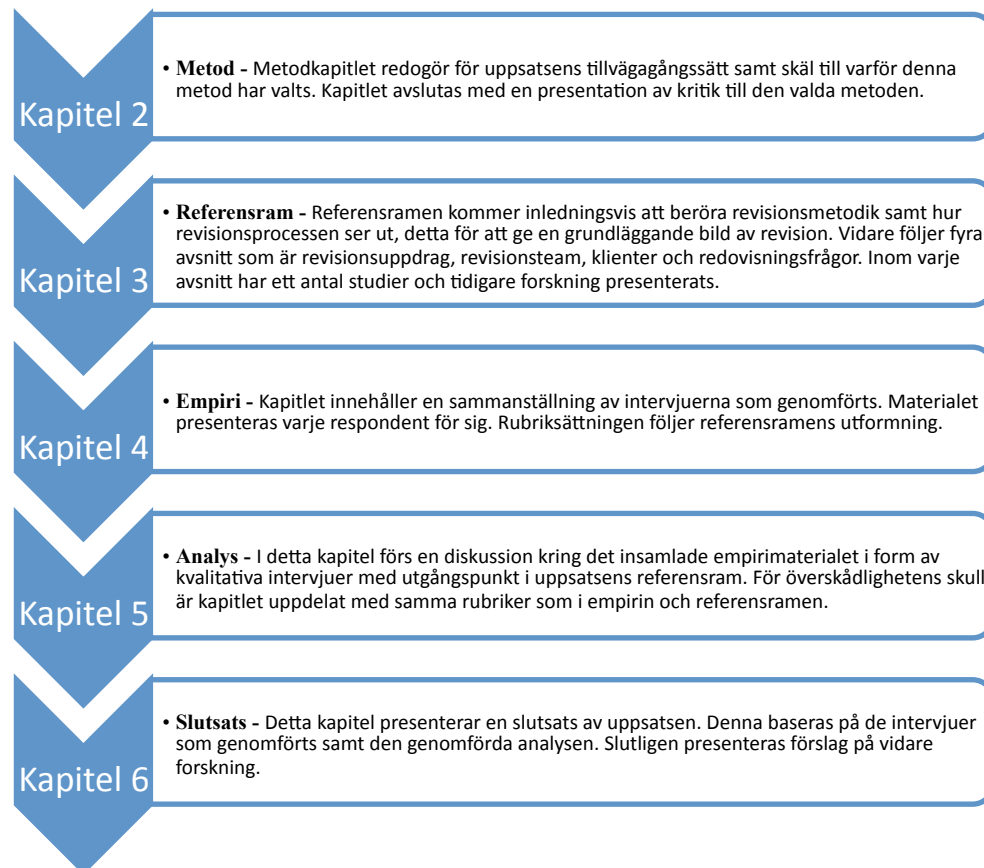
1.4. Avgränsning

Uppsatsens inriktning har varit att få en övergripande bild av osäkerheter inom revisorsyrket. Uppsatsen ämnar därmed inte att fördjupa sig inom en viss del av revisionsprocessen utan tidsaspekten tillåter oss endast att presentera en övergripande bild av ämnet.

Vi har valt att begränsa våra intervjuer till auktoriserade påskrivande revisorer med lång erfarenhet av yrket. Intervjurespondenterna är verksamma på de största revisionsbyråerna. Intervjuerna har begränsats till fem stycken med hänsyn till uppsatsens omfattning.

1.5. Disposition

Nedan presenteras uppsatsens disposition. Varje kapitel inleds med en förklaring av kapitlets innehåll.



2. Metod

Metodkapitlet redogör för uppsatsens tillvägagångssätt samt skäl till varför denna metod har valts. Kapitlet avslutas med en presentation av kritik till den valda metoden.

2.1. Forskningsansats

Vi har valt att göra en beskrivande kvalitativ studie där vårt syfte är att belysa och skapa en förståelse kring hanteringen av osäkra situationer. Detta uppnås genom personliga intervjuer med påskrivande revisorer.

Kvalitativ forskning handlar om att förstå verkligheten eller förklara beteende (Jacobsen, 2002). Vi vill inte pröva om informationen har någon generell giltighet utan intentionen med uppsatsen är att förstå och beskriva ett problem för att belysa den verklighet som revisorer verkar inom. Den har därmed ett hermeneutiskt förhållningssätt där syftet är att försöka förstå en upplevd verklighet. Hermeneutik betyder tolkningslära och går ut på att studera, tolka eller förstå en företeelse (Patel & Davidson, 2003).

Vi har innan intervjuerna samlat teori som har gett oss vägledning genom intervjuerna. Utifrån intervjuerna har vi sedan bearbetat teorin utifrån vad som framkommit vid intervjutillfällena. Detta för att vi velat att respondenternas svar skulle vägleda oss genom uppsatsen. Det är respondenternas tankar och upplevelser som har varit i fokus. Vi ville dock ha en bra grund och utgångspunkt inför intervjuerna för att kunna bemöta respondenterna på ett bra sätt. Efter intervjuerna har vi samlat in ytterligare teoretiskt material som ansetts lämplig med hänsyn till intervjumaterialet.

2.2. Teoretisk datainsamling

Den grundläggande kunskapen inom revision har fåtts genom att studera kurslitteratur samt lämpliga regelverk. För att få en djupare förståelse och kunskap kring ämnet har stor vikt lagts vid tidigare forskning. Informationsinsamlingen har avgränsats utifrån uppsatsens syfte och frågeställning. För att skapa oss ett välgrundat teoriavsnitt användes främst vetenskapliga artiklar från i första hand databaserna *Business Source Premier* och *Science Direct*. Vi har refererat till förstahandskällor och ursprunglig litteratur för att säkerställa uppsatsens tillförlitlighet. I de fall där äldre artiklar använts, har det varit på grund av att artiklarna har ansetts vara relevanta och viktiga i förhållande till ämnet. Dessa artiklar har även varit välciterade och omnämnda i andra artiklar.

För att öka uppsatsens trovärdighet och kvalitet har flera olika informationskällor använts och artiklarna som utgör uppsatsens referensram har publicerats i internationella tidskrifter som exempelvis *European Accounting Review*, *Accounting and Business Research* samt *Accounting, Organizations and Society*.

2.3. Empirisk datainsamling

För att kunna besvara vår frågeställning har vi använt oss av kvalitativa intervjuer. Kvalitativa intervjuer anses som ett utmärkt verktyg för att samla in information som inte kan samlas in på annat sätt (Krag Jacobsen, 1993). Öppna intervjuer lämpar sig bäst då vi är intresserade av hur en person upplever och tolkar en viss situation. Vi vill genom intervjuerna få en förståelse för respondenternas yrke som vi inte kan få tillgång till på något annat sätt. Den kvalitativa metoden ger utrymme för det unika hos varje respondent, den fokuserar på öppenhet och tar hänsyn till detaljer och olika nyanser (Jacobsen, 2002).

2.3.1. Urval av respondenter

Vi har intervjuat påskrivande revisorer som arbetar på stora revisionsbyråer. Vi har genom mail vänt oss till flera olika byråer med en förfrågan. Vi har i första hand tagit kontakt med revisionsbyråernas studentansvariga eller liknande och bitt om kontakt med revisorer som passat vår profil och berättat kort om vad vår uppsats berör.

Vi har valt att intervjua personer som har lång erfarenhet av revision och revisionsyrket för att få en bättre bild av de verkliga problemen och hur osäkerheterna hanteras. Riskerna om exempelvis juniora revisorer hade valts ut kan vara att osäkerheter uppkommer mycket på grund av den knappa erfarenheten de har och att utfallet därmed skulle bli ett annat.

Referensramen innehåller ett flertal tidigare studier, dock är det ingen av dessa som fokuserar på påskrivande revisorers upplevelser kring osäkerhet. Påskrivande revisorer har det övergripande ansvaret för revisionen och kan möjligen uppleva andra osäkerheter än vad icke påskrivande revisorer upplever som har andra arbetsuppgifter. Här ser vi en möjlighet att tillföra någonting nytt vilket också ger oss en möjlighet att jämföra med tidigare studier på området.

Vi har valt att göra intervjuer med revisorer som arbetar på fem olika revisionsbyråer med hänsyn till att olika byråer kan ha olika sätt att arbeta på. Vi har vänt oss till både stora och små revisionsbolag, men de mindre byråerna har tyvärr inte kunnat medverka. Samtliga respondenter är således verksamma inom stora revisionsbyråer.

Intervjuerna har begränsats till fem stycken med hänsyn till vilket gensvar vi fått från revisionsbyråerna. Detta antal har även ansetts som rimligt med hänsyn till intervjuernas längd samt uppsatsens omfattning. Eftersom intervjuer är tidskrävande betyder det att respondenterna inte kommer att vara lika många till antalet som exempelvis vid en enkätundersökning (Jacobsen, 2002). Empirimaterialet anses tillräckligt för att kunna analysera och dra slutsatser för att uppfylla uppsatsens syfte.

2.3.2. Intervjuns upplägg

Några dagar innan intervjun skickade vi ut ett dokument till respondenterna med mer ingående information om syftet med vår uppsats samt några få övergripande frågor som berördes på intervjun (se bilaga A). Detta för att respondenten redan innan skall veta vad intervjun handlar om och kunna förbereda sig.

Under intervjuerna hade vi en manual som fungerade som en guide (se bilaga B). Frågorna i denna manual följdes inte helt utan fungerade mer som ett hjälpmedel för att intervjun skulle täcka de områden vi ville beröra. Holme och Solvang (1997) belyser att i intervjusituationen dyker det ofta upp andra idéer eller funderingar som kan vara viktiga att ta hänsyn till under intervjuens gång. Vi har valt att använda oss av semi-strukturerade intervjuer med öppna frågor som ger utrymme för mer uttömmande svar. Hade frågorna varit mer specifika hade vi lättare kunnat styra respondenterna mot ett visst svar (Patel & Davidson, 2003), vilket vi ville undvika för att kunna nå ett så tillförlitligt resultat som möjligt.

Vi började intervjun med allmänna frågor, detta för att inte styra intervjun. Vi ville vara uppmärksamma på respondentens upplevelser och tankar. Med öppna allmänna frågor i början är det sannolikt att det respondenten först nämner är vad denne tänker mest på (Jacobsen, 2002). Vi har inte påtvingat respondenterna fasta frågor utan ställt öppna frågor då vi sökt en förståelse snarare än ett visst svar. Jacobsen (2002) nämner att denna metod har hög intern giltighet vilket innebär att respondenterna förmedlar sann information.

2.3.3. Intervjusituationen

Intervjuerna inleddes med en kortare presentation av oss själva och varför vi var där. Inledningen av intervjun följde det tillvägagångssätt som förklaras i boken *Intervju som metod* (Dalen, 2008), vilket innebar att vi förklarade: vilka vi är, varför vi är där, vad vi vill, vad som skall ske med materialet, vad vi inte kan ge eller inte kan lova samt hur återkopplingen skall ske. Detta gjorde vi med syfte att klargöra de intentioner vi har med vår uppsats och att göra respondenten trygg i intervjusituationen då vi exempelvis förklarat att de inte kommer att namnges i uppsatsen. Anledningen till att de inte namngetts är att vi ville ha ärliga och tillförlitliga svar. Eftersom respondenterna inte är namngivna riskerar de inte att behöva stå till svars för sina tankar och upplevelser.

Intervjuerna har genomförts på respektive respondents arbetsplats, detta för att respondenten skall känna sig trygg och därmed ha lättare att vara ärlig och öppen i samtalet. Under intervjun har vi tagit olika roller, en agerade frågeställare och var den som drev intervjun framåt medan den andra tog en mer passiv roll och antecknade under hela intervjun. Dalen (2008) förklarar att flera frågeställare kan försvaga kvaliteten på intervjuerna och detta har vi motverkat genom att endast en av oss har varit frågeställare.

Längden på intervjun har varit mellan 60 – 75 minuter då vår intention har varit att ha en så pass lång intervju som behövs för att få den information vi vill ha. Dock har det varit viktigt för oss att inte ha en alltför lång intervju då det finns risk för att respondenten blir uttröttad eller inte har tid att medverka.

2.3.4. Bearbetning och analys av materialet

Vi har valt att spela in intervjuerna. Detta är det bästa möjliga underlaget för att senare tolka och analysera intervjuerna (Dalen, 2008). Efter intervjuerna gjordes en sammanställning av vad som hade diskuterats genom att läsa intervjuanteckningarna samt lyssna på ljudinspelningarna. Sammanställningen skrevs direkt efter intervjuerna för att vi skulle ha intervjun nära i minnet och på så sätt kunna skriva en mer fullständig sammanställning.

Sammanställningen skickades sedan ut till respondenterna för att verifiera den information vi samlat in och på så sätt få bekräftat att vi förstått respondenten rätt. Vi har efter detta reducerat sammanställningen där vi utelämnat information som vi inte anser relevant för vår analys. Jacobsen (2002) nämner att detta krävs för att överhuvudtaget kunna få en överblick över intervjumaterialet. När materialet är överskådligt har vi tolkat informationen genom att strukturera upp materialet och exempelvis leta efter användbara citat. Citat har vi använt oss av för att belysa viktiga kommentarer. Bra citat visar på ett fylligt intervju-material (Dalen, 2008).

Löpande under arbetets gång har vi diskuterat och antecknat förslag till analysen. Vi har på detta sätt hela tiden haft fokus på vad intervjuerna kommer bidra till samt dokumenterat idéer som har uppkommit under processens gång. Merriam (1994) påpekar att det inte krävs någon logisk process för att hitta mönster och teman i det insamlade materialet utan det beror till stor del på intuitionen hos författarna. Tidigt i processen valdes teman utifrån det teoretiska material vi tagit del av som sedan blev rubriksättning som genomsyrar uppsatsens delar. Rubrikerna använde vi oss även av i intervju-manualen som underlättat bearbetningen av empirimaterialet. Intervjuerna har inte alltid följts av manualen, men vi har då kodat intervju-svaren. Vi har vid kodning gjort markeringar i marginalen och på så sätt kunnat strukturera empirimaterialet så att det underlättat analysen. Rubriksättningen har löpande diskuterats och justerats för att säkerställa att de passar uppsatsens innehåll.

När alla intervjuer var genomförda har empirimaterialet jämförts med referensramen. Likheter och skillnader har identifierats och belysts utifrån den rubriksättning som återfinns i både referensram och empirin. Empirin kommenteras och analyseras sedan med hjälp av referensramens innehåll för att kunna besvara uppsatsens frågeställning.

2.4. Metodkritik

Eftersom forskningen på området kring revisorer och osäkerhet får anses vara relativt outforskat har några artiklar fått ett större utrymme än andra i referensramen. Några av de välciterade artiklarna som exempelvis de skrivna av Pentland (1993) samt Carrington och Catasús (2007) har tagit en större plats i uppsatsen än andra artiklar eftersom de varit av stor betydelse för den tidigare forskningen. Eftersom dessa i ett tidigt stadie omfattade större delen av referensramen finns en risk att detta har färgat vårt fortsatta arbete. Å andra sidan har många av de övriga artiklar vi använt refererat till dessa studier vilket tyder på signifikansen i studierna.

I och med att vi valt att utföra kvalitativa intervjuer har detta begränsats till ett fåtal intervjuer. Detta innebär att det kan vara svårt att förklara några generella mönster som skulle gälla för hela yrkesprofessionen revisorer. Däremot anser vi att kvalitativa intervjuer har varit det bästa sättet för oss att mer djupgående kunna identifiera och belysa de osäkerhetsminimerande åtgärder som en revisor arbetar med i sin yrkesroll. Då detta har varit vårt syfte med uppsatsen anser vi därför att den bästa metoden när det gäller intervjuer har valts. För att exemplifiera hade vi med en enkätundersökning nått ett större antal revisorer men inte på samma sätt kunnat gå in på djupet som vid kvalitativa intervjuer. Antalet intervjuer skulle

kunnat utökas men med tanke på uppsatsens omfattning har vi valt att utföra fem stycken intervjuer. Fler intervjuer hade kunnat resultera i att mer empirimaterial lämnats ogranskad och odiskuterad. Genom att intervjua revisorer på olika revisionsbyråer har vi fått en mer övergripande bild än om alla respondenter arbetat inom samma revisionsbyrå.

Det material som utgjort uppsatsens referensram har som nämnts innan baserats på hänförlig litteratur på området samt vetenskapliga artiklar knutna till ämnet. I och med aktualiteten på de vetenskapliga artiklarna samt att artiklarna som utgjort referensramen är välciterade anser vi att en hög tillförlitlighetsgrad är uppnådd.

3. Referensram

Referensramen kommer inledningsvis att beröra revisionsmetodik samt hur revisionsprocessen ser ut, detta för att ge en grundläggande bild av revision. Vidare följer fyra avsnitt som är revisionsuppdrag, revisionsteam, klienter och redovisningsfrågor. Inom varje avsnitt har ett antal studier och tidigare forskning presenterats.

3.1. Revisionsmetodik

Syftet med en revision är att revisorn årligen skeptiskt granskar ett bolag och sedan uttalar sig om detta i en revisionsberättelse (FAR Akademi, 2012). I Revisionslagen (1999:1079) finns bestämmelser om revision. Andra lagar som också behandlar revision är Aktiebolagslagen (2005:551), Lagen om ekonomiska föreningar (1987:677) och Stiftelselagen (1994:1220). I § 5 Revisionslagen står angivet att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt bolagsledningens. Revisionen ger en ökad trovärdighet åt bolagets finansiella information. Det är inte bara ägarna som är intresserade av en revision, även banker, kreditinstitut, leverantörer, stat och kommun, anställda och kunder har intresse av en revision. Med en bra utförd revision kan de olika intressenterna lita på den information bolaget lämnar (FAR, 2006).

"In order to generate trust in financial statements, audit practice must generate trust in itself" (Power, 2003, s 380)

Enligt Revisionslagen (1999:1079) skall revisionen utföras enligt god revisionssed. Den goda revisionsleden bygger på kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Den utvecklas inom FAR, Revisorsnämnden, genom praxis samt även internationellt (FAR, 2006).

Vid ett revisionsuppdrag finns det revisionsstandarder som skall följas. Det har sedan 2004 funnits ett revisionsregelverk i Sverige (RS) som är en översättning av en äldre version av det internationella regelverket International Standards on Auditing. Sedan 2011 har RS ersatts av en svensk version av aktuella ISA som FAR översatt och i viss mån anpassat till svensk lagstiftning. ISA innehåller grundläggande principer och tillvägagångssätt med vägledningar kring hur en revision skall utföras (FAR Akademi, 2012).

3.1.1. Planering

Det är viktigt att varje revision planeras väl. Revisorn måste lära känna bolaget som skall revideras och planeringen utgår från kunskap om verksamheten. Detta är viktigt för att kunna planera och bedöma riskerna som ligger till grund för val av granskningsmetoder. En bedömning av riskerna och väsentlighet avgör hur omfattande granskningen skall vara och när den skall ske (FAR, 2006). En noggrann planering kan ses som en del i att minska osäkerheten hos revisorerna (Carrington, 2010).

Väsentlighetsbelopp är viktigt att fastställa redan i planeringsfasen, annars är det lätt att fokusera på fel saker eller glömma bort viktiga områden. Väsentlighetsbeloppet används för

att förhindra väsentliga fel som kan påverka externa intressenters bedömning av företagets finansiella rapporter (FAR, 2006). Ett begrepp med samma innebörd som väsentlighet är materialitet. Vikten av att fastställa en lämplig materialitetsnivå och vad konsekvenserna kan bli av en felaktigt fastställd nivå behandlas i en artikel om företaget Enron (Brody et al., 2003). Problematiken som belyses i artikeln är huruvida en post på \$51 miljoner korrekt klassades som icke materiell. Om denna post skulle setts som materiell skulle detta ha minskat Enrons resultat från \$106 miljoner till \$54 miljoner. Det visade sig att revisorerna följde de tumregler som AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) satt upp i sina vägledningar, om hur materialitet skulle fastställas (5 - 10% av nettoinkomsten), och att detta värde vid vissa procentsatser inte var materiellt. Detta ansåg författarna inte stämde med den etablerade litteraturen på området och att en ändring av vägledningen därmed var erforderlig. Detta visar på den osäkerhet som finns när till och med fastställda vägledningar kan ställa till det för revisorer (Ibid).

Revisionsrisk är den risk som finns för att revisorn skall göra ett uttalande i revisionsberättelsen som är felaktigt. Revisionsrisken påverkas av tre andra typer av risker, inneboende risk, kontrollrisk samt upptäcktsrisk. Inneboende risk handlar om risken för fel i redovisningen. En hög inneboende risk kan exempelvis finnas i en verksamhet där svåra bedömningar krävs för värdering av tillgångar och skulder. Kontrollrisk är risken för att fel inte upptäcks i företagets interna kontrollsystem. Om företagen har dåligt utvecklade interna kontroller är således kontrollrisken högre, exempelvis om fakturaattestering inte fungerar som den skall. Upptäcktsrisk handlar om risk för att väsentliga fel inte upptäcks vid en revision. Risken påverkas av insatserna vid granskningen. En analys av riskerna gör det lättare att hitta väsentliga fel i redovisningen och svagheter i de interna kontrollerna. En riskanalys ger också bra underlag för att bedöma förvaltningsrevisionen (FAR, 2006).

3.1.2. Granskning

För att revisorn skall få bra underlag för sitt uttalande i revisionsberättelsen krävs en granskning av bolaget. Granskningen kan se olika ut beroende på hur verksamheten ser ut, hur bra interna kontroller bolaget har och hur stor risken för väsentliga fel är (FAR, 2006).

Carrington (2010) presenterar revisionsprocessen i fyra olika delar, företagsledningens påståenden, revisorns bestyrkandeåtgärder, dokumentation av dessa bestyrkandeåtgärder samt revisorns rapportering. De tre förstnämnda kan ses som delar i granskningen och beskrivs nedan.

Företagsledningens påståenden är sju påståenden som blir synliga i företagets rapporter, existens, rättigheter och förpliktelser, inträffande, fullständighet, värdering, mätning samt presentation och upplysning. Detta är påståenden som skall finnas på varje delnivå som exempelvis en individuell post på resultaträkningen även om vissa är mindre synliga på vissa poster. Revisorns uppgift är därmed att ta hänsyn till dessa påståenden och det är hela tiden en vägledning i revisionsprocessen att knyta an till dessa påståenden. Exempel på en sådan fråga att följa upp kan vara *“till vilket värde skall klientens utländska valuta värderas?”* (Carrington, 2010 s 43).

Revisorns bestyrkandeåtgärder handlar om det arbete revisorn gör för att känna sig komfortabel för att bestyrka ett aktuellt påstående. Ett antal tillvägagångssätt finns för att arbeta fram en känsla av säkerhet, där några exempel är inspektion, förfrågan samt analytisk granskning (Carrington, 2010).

Dokumentation av revisorns bestyrkandeåtgärder är ett viktigt moment i revisionsprocessen. Det är här arbetssätt motiveras med skrift som styrker aktuella påståenden. Dokumentation är en säkerhet både för de som senare skall ta del av revisionen och den information som framställts men även för revisorerna vid en eventuell tvist med klienten eller liknande. Dokumentationen styrker allt som revisorerna gjort och är det inte nedskrivet kan det lika gärna vara ogjort (Carrington, 2010). Det är viktigt att revisionen dokumenteras säkert och överskådligt. En bra dokumentation effektiviserar granskningen på många sätt (FAR, 2006).

3.1.3. Rapportering

Målet med revisionen är att revisorn efter sin granskning skall skriva en revisionsberättelse. Den skall innehålla uttalanden om årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och VDs förvaltning (FAR, 2006).

Den sista delen i Carringtons (2010) revisionsprocess är revisorns rapportering. Rapporteringen av revisionen sker genom att resultatet förmedlas till bolaget. Detta sker via en revisionsberättelse med revisorns påskrift. Även kompletterande dokument bifogas efter en utförd revision. Löpande rapporterar revisorerna till ledningen och även mer formella kommunikeringsformer som en erinran kan skickas. Revisorn har även ett visst ansvar att rapportera om denne misstänker att oegentligheter begås i företaget. En annan viktig aspekt vid rapporteringen är att revisorn klargör vilket som är revisorns ansvarsområden och vilka som är företagsledningens ansvarsområden (Ibid).

3.2. Revisionsuppdrag

En studie som behandlar revisorer och hur de upplever osäkerhet är den skriven av Carrington och Catasús (2007). I studien med namnet *Auditing stories about discomfort: becoming comfortable with comfort theory* intervjuas 20 seniora, icke påskrivande, revisorer för att identifiera osäkerheter i revisionsprocessen. Studien baseras i stor del på studien skriven av Pentland (1993) där författaren argumenterar för att revisionen skall bli sedd som en rituell process för att skapa trygghet.

Målet med studien av Carrington och Catasús (2007) är att undersöka och utveckla revisionen som en trygghetsskapande aktivitet genom att framställa ett ramverk som bygger på teorier kring skapandet av trygghet.

I studien använder Carrington och Catasús (2007) idéer från liknande teorier om sjuksköterskeyrket. Dessa två professioner ses som lika i och med att osäkerhet är en viktig aspekt att övervinna för de båda yrkeskategorierna. Studien har sin utgångspunkt i tre osäkerhetsfaktorer som forskarna Kolcaba och Kolcaba (1991) presenterat i sin studie om sjuksköterskor. Dessa tre faktorer är:

- “The relief sense of comfort” - Fokuserar på de handlingar som lindrar osäkerhet. Handlar om att förändra en osäkerhet till en säkerhet och i slutändan helt eliminera osäkerheten.
- “The state sense of comfort” - Identifierar den tidpunkt då tillräckligt med säkerhet finns. Beskriver alla möjliga utfall av säkerhet. Förutsätter inte hel frånvaro av osäkerhet men föreslår att vid varje given tidpunkt finns både säkerhet och osäkerhet och att ”the state sense of comfort” därmed är sammanvägningen av säkerhet och osäkerhet.
- “The renewal sense of comfort” - Innebär nya upplevelser kring handlingar som minskar osäkerheter och nya upplevelser kring tillstånden säkerhet och osäkerhet.

Genom intervjuer med seniora revisorer, som inte är partners eller påskrivande revisorer, fastställer Carrington och Catusús (2007) hur dessa aspekter uppfattas bland revisorer och hur de kan ändras för att passa in i en revisionskontext. Utfallet från intervjuerna kan kortfattat sammanfattas för varje aspekt. För den första faktorn förklaras att lättnad uppkommer av att hitta felaktigheter. Respondenterna förklarar att om inga felaktigheter hittas blir de oroliga och osäkerhet uppkommer. En annan aspekt som framkallar osäkerhet är frånvaron av hjälp från klienten i fråga. För faktor två kan nämnas osäkerheten som uppkommer vid fastställandet av vid vilken tidpunkt revisionen får anses färdig. Respondenterna pratar om hur olika klienter behöver olika mycket arbete men även att olika påskrivande revisorer trycker på olika punkter och poster i revisionen som kan anses skapa en osäkerhet. Den tredje och sista faktorn knyts an till en revisionskontext genom att respondenterna pratar om hur ens egen erfarenhet påverkar revisionsarbetet. Exempelvis anges att under det första året är allt nytt och att den osäkerhet som uppkommer detta år inte är acceptabelt kommande år då erfarenheten hjälper revisorn till att minimera osäkerheten. Medias roll är en annan aspekt som diskuteras då detta blivit en faktor som tas i beaktning allt mer (Ibid).

Författarna drar den slutsatsen att för att uppnå säkerhet krävs att osäkerheter bearbetas (Carrington & Catusús, 2007). Vidare förklaras att sökandet efter osäkerheter och arbetet med att vända detta till något tryggt och säkert är viktigt. I en studie av Tagesson och Eriksson (2010) förklaras institutionella faktorer och att dessa faktorer minimerar utrymme för ett beteende som resulterar i snedvridna bedömningar. Detta påverkar i sin tur upplevd säkerhet vilket diskuteras av Carrington och Catusús (2007). En ökad säkerhet leder i slutändan också till en ökad revisionskvalitet och Tagesson och Eriksson (2010) pekar på vikten av att institutionell kontext och reglering finns. I studien undersöks revisionen av 16 svenska kommuner och resultaten påvisar en okunskap bland revisorerna. Detta tyder på att de institutionella faktorerna inom offentlig sektor inte är lika starka vilket leder till att revisorerna tenderar att alliera sig med varandra och de reviderade bolagen. Resultatet av denna studie visar att upplevd säkerhet resulteras av en institutionell kontext som är väl reglerad, vilket då inte är fallet vid offentlig verksamhet (Ibid).

3.3. Revisionsteam

I en studie av Pentland (1993) utförs en fältstudie på två olika revisionsprocesser. Detta för att förklara de ritualer som används när de finansiella rapporterna skall kunna presenteras på ett

sätt som inger förtroende. Studien fokuserar på de sociala och kontextuella aspekterna av revisionsprocessen. Pentland förklarar världen som en plats full av osäkerheter och för att minska denna osäkerhet skapas ritualer. För att analysera ritualer har fem lager av ritualer identifierats, vilka syns i revisionsprocessen. Dessa är: uttrycka syftet (verifiera de finansiella rapporterna), uttrycka symboler och meddelanden (signaturen i årsrapporten), dolda uttalanden (att revisorn är professionell), sociala relationer som påverkar (inom revisionsteamet och med klient) samt kultur möter kaos (förvandla den ogenomskådliga komplexiteten med siffror till en generell accepterad form) (Ibid).

Oftast genomförs revisionen i team där olika revisorer med olika erfarenhet ingår. En del i den rituella processen handlar om att den påskrivande revisorn genom sina kollegor skall kunna bli så säker att revisionsberättelsen kan skrivas på (Pentland, 1993). I studien arbetar revisorerna mycket efter arbetssättet att genom ett antal frågor skaffa sig den informationen som krävs för att de som påskrivande revisorer skall kunna göra ett ställningstagande. Författaren pratar också om att säkerhet för revisorn uppstår genom det emotionella språket och interaktioner med de övriga i teamet. I intervjuerna belyses det att revisorerna ser säkerhet som en artikel som överförs mellan personerna i teamet. I och med att en påskrivande revisor inte kan utföra hela revisionen måste denna lita på den säkerhet som överförs från de som utfört en speciell del av revisionen (Ibid).

Vidare förklaras processen innehålla ritualer och präster, där prästen är den som verifierar arbetet. Genom studerandet av de olika revisionsprocesserna kan en likhet påvisas, den som innebär att arbetet i båda fall utförs av andra (ritualer) men själva revisionen inte är utförd förrän påskrivande revisorn (prästen) har granskat detta (Pentland, 1993).

Signaturen ses som en helig symbol och är viktig för att förstå revisionsritualer. Signaturen är ett tecken på att revisorn känner sig säker på att revisionen är rätt utförd samt att rapporternas innehåll är riktigt. Signaturen ger även en säkerhet till de som läser de finansiella rapporterna genom att de kan lita på att innehållet är riktigt. Författaren att en siffra eller ett värde kan testas men det är inte förrän någon signerar att det är gjort som posten är säkerställd och granskad. Respondenterna pratar om att det är först när en signatur är synlig i dokumentationen som de vet att posten är granskad (Pentland, 1993).

Pentland (1993) menar att en viktig del i revisionsprocessen är gruppsammanhållning. En väl sammanhållen grupp minskar risken för osäkerheter och motiverar individen till att göra ett bra jobb. I denna situation blir uttrycket "audit machine" viktigt. Detta uttryck identifierades under intervjuprocessen och är en term som belyser andra kollegors arbetsvanor och ses som en term som höjer bilden av revisorsyrket. En viktig del i skapandet av "audit machines" är långa arbetsdagar och övertid. Genom att revisionsbyråerna har accepterat och räknat med denna arbetsbörda bland medarbetarna har medarbetarna tvingats att vara maskiner. För att bli uppmärksam och hedrad menar författaren på att det krävs en enorm arbetsinsats och revisionsyrket innebär få om ens några raster, vilket visar på hur arbetet utförs, snarare än vad som utförs. Hur arbetet utförs och de stundtals extrema förhållandena revisorer jobbar efter är det som skapar "audit machines" och för revisionsteamet närmare varandra (Ibid).

Vikten av att fungera bra i team för att utföra ett lyckat revisionsarbete syns redan i rekryteringsfasen. I en artikel skriven av Anderson-Gough et al. (2002) belyses vikten av personliga egenskaper vid rekrytering såsom förmågan att arbeta i grupp samt ledaregenskaper. Vidare betonas vikten av ett intresse för lagsport, för att passa in i den sociala miljön på en revisionsbyrå (Ibid).

Pentland (1993) drar slutsatsen att revisorer behöver uppnå ett känslomässigt tillstånd knutet till deras arbete och inte enbart ett kognitivt tillstånd. Revisionsritualer, om de utförs av rätt personer, skapar trygghet inom teamet men även för revisionsbyrån i stort samt investerare och intressenter. Artikeln avslutas med följande mening: Så länge "audit machines" fungerar kan vi alla vara trygga med siffrorna (Ibid).

En författare som har en mer negativ inställning till ritualer är Power (1999). I sin bok *The Audit Society: Rituals of verification* håller han en kritisk inställning till den explosion som ansetts ha skett inom revisionsprocessen. Han ser de ritualer som finns inom revision som ett hot då det anses hämma användandet av organisatorisk intelligens. Författaren ser en stor risk att revisorer förlitar sig på dokument som sägs skapa trygghet men som i själva verket inte säger något om verkligheten vilket gör att revisionen enbart kan bli något kosmetiskt som inte tillför något mervärde. Power (1999) påpekar dock att revision fortfarande är ett av de bästa sätten att på ett kostnadseffektivt sätt få en försäkran och kvalitetsstämpel på sina aktiviteter.

3.4. Klienter

För att en revision skall uppfylla målet att ge en ökad trovärdighet åt bolagets finansiella information kräver detta att revisorn har en oberoende ställning till sina klienter (FAR, 2006). Att revisorn skall ha en oberoende ställning till sina klienter är innebörden av att revisorn skall utföra revisionen enligt god revisorssed (Moberg, 2003). Författaren hänvisar till § 20 Revisorslagen (2001:883) som förklarar att "*En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs*".

Även om revisorn inte får ha en beroendeställning till sina klienter är klienten en viktig del i att underlätta en revision (Carrington, 2010). Revisionsprocessen kräver en kontinuerlig kommunikation med klienten och en vanlig granskningsåtgärd inom revision är förfrågan som innebär att information inhämtas av kunniga personer i bolaget (Ibid).

I en artikel av Bazerman et al. (2002) belyses att människan inte har en helt opartisk syn i sitt arbete utan de tenderar att ta beslut som är mer partisk mot en viss sida. Genom psykologiska test och undersökningar har detta kunnat fastställas. När detta knyts an till en revisionskontext kan denna profession antas vara helt opartisk men revisionsprocessen ses som en osäker mark som lätt kan skapa egennyttiga snedvridningar (Ibid). Denna risk som kan innebära att revisorn tar ett beslut som gynnar klienten för att revisorn inte skall bli av med denna klient kallas egenintressehotet (FAR, 2006). Bazerman et al. (2002) nämner tre faktorer som lätt kan påverka revisorer till snedvridna bedömningar:

- Tvetydighet - Människan tenderar att dra egna slutsatser när tvetydighet är inblandat. För revisorer kan detta aktualiseras i frågor som exempelvis när en intäkt skall tas upp eller vad som är en utgift.
- Lojalitet - Här förklaras den beroendeställning som ofta finns mellan revisorn och dess klient. I och med att möjligheten finns för klientföretaget att byta revisor/revisionsbyrå kan den aspekten leda till att mer snedvridna bedömningar kan göras för att tillfredsställa klienten. Även möjligheten för revisionsbyråer att sälja konsulttjänster kan öka risken för att snedvridna bedömningar görs.
- Godkännande - För en revisor handlar yrkesrollen om att granska och bedöma redan bedömda poster. Studier som gjorts visar på att människor tenderar att acceptera en mer ambitiös bedömning gjord av någon annan än något som bedömts av en själv. Ur en revisors synvinkel skulle detta innebära att revisorn accepterar en mer aggressiv redovisning gjord av klienten än en redovisning denne själv skulle föreslå.

För att pröva dessa aspekter gjorde Bazerman et al. (2002) ett test på 139 revisorer från de största revisionsbyråerna i USA som gavs fem poster de skulle bedöma redovisningen för. Hälften skulle ikläda sig rollen som klient och hälften som revisor för företaget. Resultatet visade på att det i genomsnitt var 30 % mer sannolikt att respondenterna som företrädde bolaget skulle acceptera den redovisning som genomförts än de som företrädde revisorer. Detta test belyser därmed att det tycks finnas ett samband mellan klienter och revisorers snedvridna bedömningar (Ibid).

För att minimera snedvridningar pekar författarna (Bazerman et al., 2002) på ett antal aspekter som kan förminska dessa. Ett exempel är att incitamenten att göra bedömningar för egen vinning måste minimeras. Författaren avslutar med att förbättringar inte helt eliminerar snedvridning och att detta alltid kan uppkomma via exempelvis den sociala kontakt som finns mellan revisorn och dess klienter men att det finns möjligheter att förbättra och minimera risken för snedvridning (Ibid).

Vikten av hjälpsamma och aktiva klienter vid en revision framgår i studien av Carrington och Catasús (2007). I intervjuerna med seniora icke påskrivande revisorer delas synen av samtliga respondenter att utan hjälp från ekonomipersonal och övrig personal hos klienten blir revisionen väldigt osäker i och med den svårighet det innebär för revisorn att insamla rätt material. Klienten ses inte enbart som en informationskälla utan en hjälp att identifiera riskområden i bolaget och klienten är viktig i att skapa nya osäkerhetsfaktorer under processens gång. Revisorerna har med erfarenhet hittat vägar för att vända osäkerhet till en upplevd trygghet. För respondenterna är detta viktiga aspekter för att uppnå "The relief sense of comfort" (Ibid).

Sweeney och Pierce (2011), undersöker den samverkan som finns mellan revisorer och klienter. Studien fokuserar på hur klienten kan påverka revisionskontroll och hur revisionsteamet agerar. Även om en klient är viktig i revisionsprocessen krävs en form av professionell skepticism hos revisorn, vilket innebär att revisorn skall ha en kritisk syn på den information de får av klienten. Studien visar på riskerna som kan uppkomma med att lita på

klienterna exempelvis att klienterna försöker lura revisorn att ledas in på fel områden att granska (Ibid).

3.5. Redovisningsfrågor

Christensen et al. (2012) pekar på att den utvecklingen som skett på redovisningsområdet har inneburit mer problem för revisorer när det gäller redovisningsfrågor. Detta med tanke på att uppskattningar och redovisningsstandarder har blivit mer komplexa, samtidigt som det underlag en revisor behöver ha för att utföra en bra revision inte har förändrats i samma utsträckning vilket kan innebära en osäkerhet för revisorn (Ibid).

I en studie av Öhman et al. (2006) har 82 svenska revisorer intervjuats för att beskriva och analysera tankemönster med hänsyn till hur de reviderar information från noterade företag. Författarna delar upp revisorns uppgifter i två delar. En del som innefattar hård information, som historiska händelser, och en del med mer mjuk information som exempelvis framtida händelser som är mer omfattande i framtagandet (Ibid).

Revisorerna känner sig hemma i uppgifter som rör historiska händelser och hårda fakta. Där finns ofta väl inarbetade modeller och processer för hur de arbetar (Öhman et al., 2006). Pentland (1993) menar att revisorer känner sig bekväma med att revidera den typen av information. Eftersom det finns modeller för hur de hanterar denna typ av information som revisionsbyrån arbetat fram känner sig revisorn bekväm och säker och ansvar ligger mer hos byrån eller revisorsyrket som sådant än hos revisorn (Öhman et al., 2006). Revisorn känner sig inte personligt ansvarig för fel som sker i en sådan process.

Andra uppgifter som är mer framtidsorienterade och omfattande är svårare att revidera. Bristen på modeller och tydliga tillvägagångssätt gör att revisorer känner sig osäkra. De tenderar att lämna denna typ av information till företagen, analytiker och journalister. Denna typ av information presenteras alltså ofta utan att ha blivit kvalitetssäkrad (Öhman et al., 2006). Detta bekräftar den teori som Christensen et al. (2012) presenterar i sin studie som undersöker två globala bolag. Studien visar att väldigt små förändringar i vissa osäkra poster leder till extremt varierande resultat. Detta leder till att revisorer idag upplever en stor osäkerhet kring dessa poster då små skillnader kan leda till ett resultat som skiljer sig markant från det ursprungliga värdet. Författarna anser att en ändring krävs i regelverken som innebär mer transparens och mindre osäkerhet för revisorn (Ibid).

4. Empiri

Kapitlet innehåller en sammanställning av intervjuerna som genomförts. Materialet presenteras varje respondent för sig. Rubriksättningen följer referensramens utformning.

4.1. Revisor 1

- Revisor sedan 1981, auktoriserad 1986
- Har arbetat på samma byrå i hela sin karriär
- Skriver under för cirka 120 - 125 bolag per år

4.1.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser

R1 nämner att A och O för en lyckad revisionsprocess är en omfattande planeringsprocess. I denna process identifieras de risker som finns hos klienten, vilka osäkerheter som kan uppkomma och vilka resurser som behövs för att minimera dessa risker och osäkerheter. En annan aspekt som reducerar osäkerheten är de interna dokument som finns för hela byrån där ett arbetssätt plockats fram för att utföra en bra revision. Dock nämner R1 att inte alla dokument hjälper till att minska osäkerheter men att många av dem är bra verktyg som underlättar livet som revisor.

För att göra ett ställningstagande i en viss fråga kräver R1 kontinuerlig kommunikation mellan andra revisorer men även med klienter. Även om R1 inte direkt är involverad i alla bolag han skriver under har han ändå en bra koll på vad det är som skall kontrolleras. Möjligheten till kommunikation med klienten och kollegor är faktorer som skapar trygghet. Situationer uppkommer där R1 ändå känner sig osäker men det löses då med att ytterligare arbete måste utföras för att nå den grad av säkerhet som erfordras.

Det moment som är mest kritiskt och ger upphov till mest osäkerheter anser R1 är vid påskriften. Det är här revisorn skall och kan upptäcka de eventuella missar som uppkommit under resans gång. Det är vid denna tidpunkt, när han skall precisera vad som skall tas upp i revisionsberättelserna som felet skall rättas och slutprodukten presenteras.

4.1.2. Revisionsteam

R1 berättar att ett revisionsteam alltid skall vara minst två personer. Alla i teamet arbetar efter tydliga roller där personer med olika erfarenhet involveras. Projektledare som är en auktoriserad revisor är den som bestämmer och sköter det mesta och även specialister kan bli inkallade för att säkerställa en revision. Även personliga aspekter vid en teamsammansättning är viktiga. Det skall fungera med klienten även på det personliga planet och alla är individer som skall tas i beaktning. R1 belyser att revisorn som människa är viktig:

“Det är människorna det handlar om jättemycket. De stora byråerna jobbar ju ändå på ungefär samma sätt och erbjuder samma typ av revision men det är olika människor. Viktigt att då skapa ett slags förtroende för personen”

För att minska osäkerheten anser R1 att grupp sammansättningen är viktig och han belyser särskilt aspekter som tidigare erfarenheter med klienten eller specialkompetens inom branschen. R1 förklarar att han självklart jobbar bättre med vissa personer än andra men att det är viktigt att kunna samarbeta med alla eftersom det är så många personer som arbetar på revisionsbyrån. R1 säger dock att det skapar en trygghet då han arbetar med människor han trivs med och kan arbeta bra med.

En faktor R1 nämner som skapar osäkerhet gäller den rörelse av personal som sker inom revisionsbyrån. Detta innebär att viktig kunskap kan gå förlorad vilket tvingar byråerna att byta team ofta. Att hitta folk med rätt kompetens för den speciella klienten är en faktor R1 pekar på som minskar dessa osäkerheter.

När de kommit in en bit i processen och det är dags att ta ställning kring en viss fråga finns alltid möjligheten till en så kallad "second opinion". R1 förklarar att de har en avstämningskultur på revisionsbyrån. För att säkerställa att något är granskat diskuterar han det inom revisionsteamet och tittar på dokumentationen. Efter diskussion med teamet förs en diskussion med klienten. Dokumentation ser R1 som en viktig fråga och pekar på att de brukar prata om dokumentation som:

"Det man inte har dokumenterat anses inte vara gjort"

Om utebliven dokumentation framkommer vid en senare kontroll kan det få allvarliga följder. R1 berättar att som påskrivande revisor behöver han gå in och godkänna och verifiera det som någon annan gjort vilket sätter honom som ansvarig över posten i fråga. Detta ansvar kan R1 se som jobbigt men med den erfarenhet han har anser han detta inte som ett stort problem. Osäkerheten minskar med tiden och "nu så ligger jag inte sömnlös över det" sammanfattar R1:s inställning till detta. Däremot kan han komma ihåg och se mindre erfarna revisorer känna osäkerhet kring detta moment och det finns även för R1 osäkra situationer men när det är dags att skriva på är han såpass säker och hade han inte varit det hade han avvaktat en påskrift för ytterligare granskning till han blir tillräckligt säker. Alternativt att det skrivs in i revisionsberättelsen att revisionsbevis saknas för att ta ställning.

4.1.3. Klienter

R1 berättar om hur det går till när revisionsbyrån får en ny klient. Innan revisionbyrån antar ett nytt uppdrag genomförs en prövning av klienten. Det görs en riskbedömning av företaget, hänsyn tas till aspekter som bland annat vilka ägarna är, vad det är för slags verksamhet samt hur samarbetsvilliga ledningen är. Det är exempelvis viktigt att de är öppna och ärliga. R1 menar alltså att om revisionsbyrån accepterar klienten så ger det redan där en slags trygghet. Denna prövning genomförs sedan varje år. Prövningen ligger till grund för planeringen av revisionen. Första året med en ny klient krävs det mer planering då det inte finns någon kunskap om just den klienten att luta sig mot.

Om det under en revisionsprocess märker ett konstigt beteende hos klienten exempelvis att de försöker dölja något så kan uppdraget i värsta fall avbrytas. R1 understryker vikten av en öppen dialog mellan revisorerna och klienten. Om det finns en bra relation fungerar arbetet på ett bra sätt och det ökar tryggheten.

I revisionsbranschen har klienterna en väldigt viktig roll och R1 menar att det ibland utifrån kan se ut som att revisorer skriver på bara för att göra klienten nöjd. Han poängterar dock att han inte ser något sådant inom byrån och berättar om att de skandaler som uppdragats under åren kan skada en revisionsbyrås varumärke väldigt mycket. Därmed menar han att det inte är värt att riskera revisionsbyråns rykte för att behålla en klient.

4.1.4. Redovisningsfrågor

Gällande redovisning är de områden R1 känner mest osäkerhet bedömningsfrågor, exempelvis immateriella tillgångar, avsättningar eller finansieringsfrågor i olönsamma verksamheter. Det handlar främst om att bedöma framtiden, vilken kan leda till osäkerheter då det bara bygger på uppskattningar. R1 nämner också att intäkter kan vara en post som kan leda till en del osäkerheter.

"Vid bedömningsfrågor så handlar det mycket om att ha ett resonemang med ledningen"

För att minska osäkerheterna kring redovisningsfrågor kombineras olika typer av åtgärder som diskussion med klienten, utveckling av analysmodeller, jämförelser med liknande företag och granskning på detaljnivå.

4.2. Revisor 2

- Revisor sedan 1995, auktoriserad 2000
- Har arbetat på samma byrå i hela sin karriär
- Skriver under för cirka 40 bolag om året

4.2.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser

En lyckad revision nämner R2 beror på miljön som klienten verkar inom, komplexiteten hos företaget, företagets kompetens samt revisionsteamets kompetens. Han menar på att det är viktigt att det finns ett samarbete mellan klienten och revisionsteamet.

R2 upplever en stor osäkerhet vid nya klienters första revision, han pratar om att de då inte känner till verksamheten särskilt väl och att det då kan uppstå svårigheter i planeringsstadiet. Han säger att förstaårsrevisioner generellt sett är sämre. När en eller flera revisioner redan genomförts har revisorerna ett annat utgångsläge och vet då oftast vad som behöver göras och det finns inte lika många frågetecken kring processen.

"De delarna där man känner sig mest oroad är kanske egentligen där de sker väldigt mycket förändringar och ändringar i slutfasen av revisionen"

R2 menar att när klienten i slutet av revisionsprocessen vill ändra något eller har en annan uppfattning om något så kan det uppstå tidspress som kan bidra till en osäkerhet.

Om det uppstår osäkerhet i revisionsprocessen handlar det ofta om att revisorn och klienten har olika uppfattningar om en fråga berättar R2.

"Jag försöker nog vara ganska transparent gentemot klienten"

R2 pratar om att han arbetar mycket med att vara öppen och ärlig mot klienten och berätta hans synvinkel i en fråga. På så sätt blir arbetet lättare och bidrar till en trygghet hos både revisorn och klienten. Han nämner återigen att det är ett samarbete där både klienten och revisorn skall känna tillfredsställelse.

I början av sin karriär var det helt andra frågeställningar som ledde till osäkerheter än vad det är nu berättar R2. De frågor han handskas med idag kan få mycket större konsekvenser om det skulle uppstå felaktigheter i och med att han nu har ett fullt ansvar. R2 berättar att han i många lägen står i en gråzon mellan två dåliga alternativ vilket skapar en stor osäkerhet. För att lösa detta får han se på konsekvenserna på de olika alternativen för att välja det alternativ som ger minst skada. Han nämner att han ofta vänder sig till kollegor för att minska sin osäkerhet. Han kan få hjälp att känna sig tryggare med en fråga efter att ha diskuterat med sina kollegor.

4.2.2. Revisionsteam

Hur revisionsteamet är utformat beror väldigt mycket på vilken typ av klient det är. För att känna sig säker att skriva på en hel koncern granskas rapporterna från dotterbolagens revisioner och ibland gör R2 besök hos dotterbolagens revisorer. Han nämner att han känner en större säkerhet då han arbetar med revisorer han tidigare arbetat med och känner till väl.

I teamet på revisionsbyrån nämner R2 att allt kvalitetsgranskas av en annan part. Det är alltid någon på högre nivå som godkänner det som görs förutom det den påskrivande revisorn utför då det är denne som har det yttersta ansvaret.

Revisionsbyrån arbetar med ett standardiserat program där det steg för steg står angivet hur revisionsteamet skall arbeta. Teamet måste följa mallen för att en påskrift kan vara möjlig. R2 nämner att då han började arbeta som revisor fanns inget sådant program utan då var det upp till revisorn att regelverket följdes medan det nu finns en slags checklista att följa genom revisionsprocessen. R2 menar att detta program ökar säkerheten hos honom som påskrivande då han vet exakt vad revisionsteamet har utfört men det tar inte bort säkerheten helt.

För att R2 skall känna sig säker och trygg inför en påskrift berättar han att han oftast går igenom det som teamet har utfört. Han antecknar frågeställningar som dyker upp och diskuterar det sedan med teamet. Detta gör han dels för sig själv för att känna sig mer säker på sitt arbete men också för att teamet skall få respons på sitt utförda arbete. R2 nämner sammanfattningsvis att det är väldigt viktigt med en löpande kommunikation för att teamarbetet skall fungera bra och ge honom den trygghet han behöver.

4.2.3. Klienter

R2 berättar att han vill vara involverad på något sätt i de flesta av sina klienter. Han har ofta kontakt med någon ägare och ekonomifunktionen på företaget. Han menar att han inte känner sig trygg med att bara skriva på utan att ha varit involverad i revisionen.

"Jag vill inte skriva på ett bolag, där någon annan gör allt arbete"

R2 pratar dock om att han lägger mer tid på vissa bolag och mindre tid på andra. Ibland kan han fundera över om han lägger för lite tid på vissa bolag och känna en slags osäkerhet där, men det väger han ofta upp genom att ha en bra planeringsfas och arbeta med ett bra revisionsteam som han kan lita på.

Vidare nämner R2 att om klienten skall hjälpa till på bästa sätt så skall denna ha ordning och reda så att de lätt kan plocka fram underlag. R2 menar att det då blir en mycket enklare revision. Det underlättar även om de interna kontrollerna fungerar på ett bra sätt.

R2 tror att de senaste årens revisorsskandaler har bidragit till att färre väljer att ta ett felaktigt beslut för att göra en klient nöjd. Han tror att det är många som funderar kring dessa frågor och påverkas på individnivå men att det är få som låter det påverka sin yrkesroll och väljer att ta den risken eftersom de tillhör en stor byrå. Även när det gäller exempelvis mutor från klienter så resonerar R2 kring att det är ett väldigt lätt val mellan att få en miljon direkt i fickan men då även bli uthängd i media eller att tacka nej till de pengarna. Medias påverkan har ökat de senaste åren och risken för att bli uthängd är förödande både personligen och för byrån. Den personliga integriteten tycker R2 är väldigt viktig för att känna sig trygg i sitt arbete.

4.2.4. Redovisningsfrågor

Pensionsfrågor, värderingsfrågor, transfer pricing, goodwill, finansiella instrument, immateriella tillgångar är exempel på redovisningsmässiga frågor som R2 tycker skapar stor osäkerhet. För att minska denna osäkerhet berättar R2 att de tar hjälp av redovisningsspecialister som finns inom revisionsbyrån. De noterade bolagen måste kvalitetskontrolleras av redovisningsspecialisterna innan revisorn skriver på.

"Vi använder oss av specialister i mycket större utsträckning idag än för fem år sen, det är för att komplexiteten i transaktionerna ökar lavinartat"

R2 menar att osäkerheterna kring redovisningen ökar eftersom det blir alltmer komplexa transaktioner men att han känner en trygghet i den kompetens som finns inom revisionsbyrån. Dock vill R2 påpeka att inte all osäkerhet försvinner i och med specialisternas uttalande utan att det även är viktigt att han själv förstår och sätter sig in i en viss fråga eftersom det är han som är ytterst ansvarig gentemot klienten.

4.3. Revisor 3

- Revisor sedan 1980, auktoriserad 1986
- Har arbetat på samma byrå i hela sin karriär
- Skriver under för cirka 50 - 100 bolag om året

4.3.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser

Det känsligaste momentet i en revision, som innebär störst osäkerhet, är vid påskrift. Osäkerheten uppkommer när revisionen är genomförd men då det fortfarande finns ett antal frågeställningar som inte är besvarade. Det kan också uppkomma en viss osäkerhet vid

planeringsstadiet då de inte riktigt vet vad som väntar, R3 nämner att det gäller att ha rätt fokus vid planeringen för att undvika osäkerheter i så stor mån som möjligt.

R3 anser att det är svårt att veta vilka faktorer som får en att väga över åt det ena eller det andra hållet vid ett beslut. Hon nämner att ett exempel som skapar osäkerhet är att bedöma huruvida bolaget uppfyller ”going concern”. Revisorn skall avgöra om företaget kan överleva kommande 12 månader. Detta är ibland ganska osäkert vilket innebär en väldigt svår balansgång mellan att rädda sig själv eller dödsstöten för klienten. För att minska osäkerheten är utvägen att vara skeptisk, arbeta mer och samla in så mycket revisionsbevis som möjligt som underlag för bedömningen.

”Det som gör att det trillar över i sista ändan är nog ändå erfarenheten som revisor”

För att hantera osäkerhet berättar R3 att hon kan ta in experter eller andra kollegor för att bolla idéer med, men i slutändan är det den ansvariga revisorn som får göra en bedömning vilket tenderar till att osäkerhetsmomentet kan kvarstå.

Osäkerheterna kan innebära mycket vånda för R3 och för att minimera dessa osäkerheter diskuterar hon detta med sina kompetenta kollegor. Den samlade kunskapen är så stor på byrån vilket gör att R3 alltid vet vilka hon skall prata med i olika situationer som kan hjälpa till.

Utvecklingen kring osäkerhet visar sig genom att det idag är mer komplexa revisioner som ökar osäkerheten. R3 anser också att osäkerheten ökar i och med den uppmärksamhet som det innebär om fel begås, vilket kan bidra till väldigt allvarliga konsekvenser för revisorn men även för byrån som helhet. R3 berättar att *”det är farligare att vara revisor idag”*.

4.3.2. Revisionsteam

Teamarbetet innebär samma tillvägagångssätt oavsett uppdrag vilket innebär samma revisionsmetodik men olika revisionsverktyg. R3 anser att det är väldigt viktigt att alla inom teamet gör det de skall göra. Hon är klientansvarig vilket innebär vissa ansvarsområden medan en som har revisionsansvar har andra ansvarsområden. Alla vet egentligen vad de skall göra och det är därmed viktigt att de håller sig till detta vilket kräver pålitliga medarbetare vilket hon anser att de har.

I och med att R3 inte arbetar i så stora team, oftast utgör teamen mindre än fem personer, är traditioner inom teamen inte synliga på samma sätt. Traditioner kan vara ett planeringsmöte som resulterar i ett planeringsdokument där alla i teamet är med och vädrar sina åsikter. Det kan även vara ett avslutande dokument som innehåller slutsatser. Den som är mest rutinerad i teamet tar de svårare posterna medan assistenterna gör lättare uppgifter. Det som genomförs av assistenterna granskas av revisionsansvarige och revisionsansvariges arbete granskas av R3 i egenskap av påskrivande revisor. Arbetet skall därmed alltid kontrolleras för att minska risken att det blir fel.

En bra planering är viktig i osäkerhetselimineringen för att få in teamet i rätt tankebanor. R3 påpekar vikten av att arbeta mot samma mål. En annan aspekt R3 anser viktig är att teamen

måste vara väl sammansatta. Personliga kompetenser är också viktiga men mycket handlar om vilka som har tid.

4.3.3. Klienter

Klienterna är en viktig aspekt för en lyckad revision enligt R3 och klienten och revisorn strävar ofta efter samma mål, att revisors skall kunna skriva en ren revisionsberättelse.

”Ju mer information man får av dem, det ökar ju säkerheten”

Är klienten samarbetsvillig löser sig ofta de flesta problem genom bland annat diskussion men det finns de som är motvilliga att hjälpa till. Då blir det mer osäkerhet i revisionen men å andra sidan ökar risken att hon skriver om det i revisionsberättelsen vilket inte är bra för klienten.

Hennes skyldighet är att försöka allt hon kan för att få den information hon vill ha vilket innebär att klienten ibland måste pressas för att nå detta. För att minska osäkerheten gentemot klienten finns ett slutdokument som klienten måste skriva på i slutet av revisionen. Detta dokument intygar att klienten givit all information och att om klienten inte skriver under detta får företaget ingen ren revisionsberättelse.

Som revisor idag anser R3 att en revisor måste vara väldigt ”serviceminded” för att behålla sina klienter. Rädsla kan finnas för att förlora klienter, som de är beroende av, men hon ser inte detta som någon osäkerhet. Trots detta förklarar hon att R3 gör sitt jobb även om hon tänker på det en extra vända att en klient kan gå förlorad men tillägger sedan:

”Om det är så att man förlorar en kund för att man gör sitt jobb då kanske man inte skall ha den kunden”

Dock är det viktigt att klienten förstår hur revisorn gått till väga och hela tiden motiverar de ställningstaganden som gjorts.

4.3.4. Redovisningsfrågor

För R3 innebär alla värderingsposter en osäkerhet och exemplifierar varulager där många aspekter är osäkra men även en sådan post som kundfordringar. Metodiken byrån arbetar efter ökar tryggheten. Denna metodik är utarbetad för att arbetet skall vara i linje med ISA. Däremot när det gäller ”professional judgments” så sitter R3 i slutändan där med ett antal frågor att besvara vilket det inte finns svar på i ISA utan där förklara R3 hur hon får lita till den erfarenhet hon har samt att det hela tiden finns en möjlighet att diskutera med sina kollegor.

För att minska osäkerhet inom värderingsposter finns hjälp i form av experter inom byrån. R3 förklarar att hon kan luta sig mot dessa kollegor och göra så gott hon kan enligt de regler som finns. R3 pratar om att i och med den avstämningskultur som finns underlättar detta när det kommer till osäkerhet och hon nämner att *”revision är verkligen ett lagarbete”*.

En aspekt som förändrats handlar om att arbetet idag är mer styrt genom revisionsmetodik jämfört med tidigare då revisorerna arbetade mer på fri hand. Denna metodik minskar

osäkerheten även om det också blir ett ok som resulterar i en väldig massa måsten som ibland ändå inte innebär någon nytta i revisionen.

4.4. Revisor 4

- Revisor sedan 1985, auktoriserad 1990, kontorschef sedan 2010
- Arbetar på stor byrå sedan 7 år, har arbetat på annan stor byrå 21 år
- Skriver under för cirka 30-40 bolag om året som kontorschef, tidigare cirka 100-120 om året

4.4.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser

R4 berättar att det viktigaste för en lyckad revision är att förstå klientens verksamhet, samt förstå hur det återspeglar sig i redovisningen. En annan viktig faktor är att identifiera risker ur ett revisionsperspektiv. Det som R4 anser är det svåra med riskplaneringen är att försöka förutse vad som kommer att vara problemområden men den största osäkerheten ligger i det som dyker upp som överraskningar under revisionsprocessen som inte tagits in i beräkningarna från början.

R4 nämner en tydlig väg för att göra honom så säker som möjligt:

"Det allmänna svaret är revisionsbevis, revisionsbevis och återigen revisionsbevis"

Revisorer måste göra allt som står i deras makt för att hitta bevis och såsom branschen har ändrats måste de ta ställning i alla osäkra situationer. Enligt direktiv från Revisorsnämnden måste nu revisorn antingen tillstyrka eller avstyrka i sin bedömning. Att samla in mer revisionsbevis kräver dock mer tid.

"Tidspress skapar alltid osäkerhet"

Hur R4 hanterar osäkerheter visas på olika sätt. Han förklarar att osäkerheter är inget han går och ältar efter arbetstid utan han nämner att han hela tiden måste se det som en yrkesroll. R4 nämner dock att det är klart att han påverkas av svåra beslut och då är arbetet väldigt besvärligt. I sådana situationer ser han det som en enorm fördel att tillhöra en stor organisation där det finns uppbackning. R4 känner att revisionsbyrån alltid stödjer revisorn i svåra beslut vilket han känner bidrar till en minskad osäkerhet.

R4 nämner att en väldigt viktig del i att minska sin osäkerhet vid en revision är att hela tiden ifrågasätta vad som kommer att hända i olika situationer. Detta kallas inom branschen för professionell skepticism.

"Man skall alltid ställa sig sådana här frågor, vad händer om? Vad händer om det blir en skatterevision? Vad händer om företaget skall säljas?"

4.4.2. Revisionsteam

Revisionsteamerna kan se olika ut beroende på klientens storlek berättar R4 och han poängterar vikten av ett väl fungerande team. Vid ett nytt uppdrag görs en övergripande planering och riskbedömning och därifrån görs en bedömning om vem/vilka på byrån som passar bäst. Den

viktigaste faktorn är branscherfarenhet men hänsyn tas även till tidsaspekten. För att minska osäkerheter hos både revisionsteamet och klienten är det samma personer som arbetar med klienten under hela uppdraget.

R4 nämner att han kan känna en trygghet i när medarbetare i teamet ställer mycket frågor och när det diskuteras mycket inom teamet. En löpande kommunikation inom teamen anser R4 vara väldigt viktig för att revisionen skall fungera bra. För att känna sig helt säker går R4 alltid igenom klientens årsredovisning tillsammans med teamet och ställer frågor.

"Kommunikation är helt avgörande för att minska osäkerheten"

Exempelvis vid ett uppdrag då inte R4 varit så involverad sätter han sig alltid ner med revisionsteamet och går igenom granskningen för att känna sig säker inför en påskrift.

R4 berättar om ett program som revisionsteamet använder sig av som är baserad på riskbedömningen som görs för varje klient. Programmet anger områden som skall granskas och R4 nämner att han tvingas arbeta strukturerat och följa processen som kan ge en säkerhet att inget faller mellan stolarna. De mest riskfyllda frågeställningarna granskas av den påskrivande revisorn och diskuteras med teamen. Om det uppstår osäkerheter behöver mer information samlas in. R4 känner en trygghet i att använda denna typ av program då han i de fall han skulle bli ifrågasatt kan luta sig tillbaka på programmet och bevisa att han gjort allting som behövs.

4.4.3. Klienter

R4 anser att klienter är väldigt viktiga vid en revision. En bra klient och en bra revision innebär ordning och reda hos klienten som kan förklaras med att de har bra dokumentation, genuint intresse samt följer tidsplanen. Dessa revisioner är ofta väldigt enkla och utan egentlig osäkerhet.

"Det är A och O att man hela tiden har kontakt med klienten"

R4 pratar om att det bästa sättet att förebygga dessa osäkerheter är att ha en bra kommunikation med klienten och han understryker vikten av att ha en löpande kontakt under året.

För att få så stor hjälp som möjligt av klienten anser han att ordning och reda är väldigt viktigt samt att klienten informerar R4 i god tid då något nytt händer. Det är dessa klienter som är som R4 säger omvänt proaktiva som minskar osäkerheten drastiskt för revisorn.

R4 känner inte ett beroende av klienter när det gäller ekonomiska aspekter. R4 poängterar att han tillhör en större organisation som ökar oberoendet vilket innebär att *"i ett läge där man frågar sig om man skall arbeta med klienten skall man nog inte göra detta"*. Han tror inte att det finns någon revisor som utsätter sig för den risken för att behålla en klient, vilket kan bero på skandaler men också tuffare tillämpning av revisorsnämnden och att det rent allmänt är en högre risknivå än innan.

Osäkerheter kring klienter som kan uppkomma löses ofta genom diskussion med kollegor eller att R4 vägrar att skriva på en revisionsberättelse tills mer revisionsbevis inkommit. Det går inte att som revisor luta sig tillbaka och säga att de litade på klienten om fel senare uppdagas, det enda som kan minska osäkerheten är återigen att samla in revisionsbevis.

En klients bemötande kan påverka revisionen mycket. I den grundläggande riskbedömningen bedöms huruvida klienten är pålitlig och seriös. Är klienten inte det försvårar det revisionen och höjer osäkerhetsnivån eftersom revisorerna då undrar vad de döljer. Det R4 anser vuxit fram mer och mer vilket också diskuteras på byrån är att de ser ett annat affärsklimat i näringslivet som skapar osäkerhet, vilket innebär att klienter kan *”föra dem bakom ljuset”*. R4 menar inte att klienterna är ohederliga men han kan se att de märker av det hårdare affärlivet i samhället även vid revisionen. Det kan visa sig genom att klienter oftare idag hotar med att byta revisor.

I och med detta är en undersökning av blivande klienter av stor vikt för att undvika sådana situationer i så stor utsträckning som möjligt. Detta innebär att det tas fram mycket bakgrundsinformation innan en revisionsprocess och mycket av osäkerheten försvinner därmed i undersökningsstadiet av en klient. Detta kan leda till att bolaget undviker vissa branscher där osäkerheterna är för stora.

4.4.4. Redovisningsfrågor

Intäktsredovisning nämner R4 som den största posten som skapar osäkerhet men även finansiell leasing som kan skapa osäkerhet. Intäktsredovisning står alltid med som ett riskområde och ofta gör klienterna fel genom att ta intäkterna för tidigt. Detta skapar en väldig osäkerhet vilket kan bli livsfarligt för byrån om bolaget skall säljas eller att bolaget skall ta banklån. Om det uppkommer att intäktsredovisningen varit felaktig och inte korrigerad av revisorn framstår byrån inte i god dager. För att minska denna osäkerhet upprepar R4 det han sagt innan det vill säga att förstå verksamheten, affärsmodellen och läsa klientens avtal.

Kollegor är alltid behjälpliga och väldigt viktiga i en sådan här organisation för att minska osäkerhet. R4 nämner att byrån har interna regler som säger att en revisor aldrig skall sitta själv med sådana frågor utan alltid måste ta hjälp innan det skrivs en oren revisionsberättelse. Det kan vara hjälp från revisionskollegor, interna jurister eller experter.

4.5. Revisor 5

- Arbetat inom branschen sedan 1967, auktoriserad sedan 1983
- Har arbetat på både annan stor samt liten byrå innan
- Skriver under för cirka 70-80 bolag per år, tidigare som mest 160-170 per år

4.5.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser

R5 förklarar att om det finns osäkerheter kring ett uppdrag så skall revisorn överhuvudtaget inte tänka på att åta sig det uppdraget. Han säger att revisorn måste känna sig säker i att kunna eliminera riskfaktorn för att kunna åta sig uppdraget. Han påpekar att om revisorn inte känner

sig trygg i sin kompetens eller tvivlar på klienten skall revisorn avsäga sig uppdraget. Detta finns reglerat i regelverket ISA som R5 understryker vikten av. Han menar att om revisorn följer de regelverk som finns skall det inte uppstå några osäkerheter. För R5 innebär regelverken som finns en stor säkerhet. Om revisionen i efterhand skulle bli ifrågasatt kan revisorn hänvisa till att denne följt regelverken.

R5 nämner att det är väldigt viktigt att känna verksamheten väl vid en revision, att känna till riskerna som finns. Det handlar om att inhämta så mycket information som krävs för att revisorn skall känna sig säker.

"Om jag inte inhämtat tillräckligt med information finns det ju en osäkerhet och en risk"

Om det uppstår en osäkerhet eller risk för felaktigheter hanteras detta med att öka informationsinsamlingen och skaffa sig mer bevis. R5 berättar att erfarenhet och kunskap spelar en stor roll när det handlar om att göra en bra revision.

R5 känner mest osäkerhet när det har skett en missbedömning och något oväntat dyker upp vid granskningen. Då får det läggas ner mer tid för att lösa de problemen och för att känna sig trygg med det i slutändan. För att hantera de osäkerheter R5 ställs inför lutar han sig mycket på de regelverk som finns. Han menar att det finns stöd i reglerna kring hur han skall agera i olika situationer.

Den tidpunkt då R5 skriver under, vilket betyder att han är fullt ansvarig, anser han inte vara en situation som innebär en osäkerhet på det personliga planet. Han nämner att osäkerheterna kommer tidigare men genom inhämtning av mer information samt diskussion med klienter minimeras dessa osäkerheter.

4.5.2. Revisionsteam

Revisorn väljer ut en uppdragsansvarig som ansvarar för revisionen. R5 berättar att han gillar att arbeta nära med den uppdragsansvarige för att känna sig trygg. Han säger att det spelar mindre roll om det är fler med i teamet, exempelvis assistenter, eftersom de gör enklare uppgifter. Det viktigaste är att han har en bra relation med den som är uppdragsansvarig.

R5 pratar om det styrdokument som finns på revisionsbyrån där det tydligt framgår vad var och en skall göra i revisionsuppdraget. Han berättar att detta årligen följs upp för att säkerställa att alla förstår vad som skall göras och gör rätt. På detta sätt kan R5 och andra revisorer lita på styrdokumentet. I systemet finns det steg och riktlinjer, som en checklista över vad som skall göras. För att en punkt skall anses genomförd måste det finnas datafiler eller dokument anslutna. Då kan revisorn kontrollera vad som gjorts och hur det har genomförts. Genom denna tydlighet som finns i systemet känner R5 en stor trygghet genom revisionen.

4.5.3. Klienter

R5 anser att klienten hjälper till och underlättar revisionen, även om samma information alltid går att få in. Utan klientens samarbete tar det mycket längre tid. Revisorerna ställer till exempel frågor om vad som ändrats gentemot förra året och vilka risker det finns med det

som är gjort. Det gäller för R5 att ställa relevanta frågor som gör att rätt information kan inhämtas. Om klienten däremot utelämnar information kan det bli en osäkerhet för revisorn och tankar kring om han skall behålla klienten framöver kan uppkomma. För R5 innebär detta att han under en pågående revision måste utöka insatsen för att få in nödvändigt underlag.

På frågan om R5 känner ett beroende av klienterna gällande ekonomiska aspekter förklarar han att han tror att det säkert kan förekomma. Så fort en revisor får en klient finns ett beroendeförhållande, att säga något annat är en lögn anser R5. Däremot påverkas inte R5 av detta beroendeförhållande i sitt ställningstagande. Det är revisorns professionella yrkeserfarenhet som undviker det och R5 känner ingen osäkerhet kring detta. Detta i kombination med att R5 i slutfasen skriver under att allting är granskat, enligt utarbetade riktlinjer, betyder att han har fullt ansvar. Dessa riktlinjer säkerställer och minimerar risker och osäkerhetsfaktorer kring klientberoendet och även revisionen i stort. Om revisorn har följt dessa riktlinjer har R5 gjort allt som krävs. R5 hänvisar till § 20 Revisorslagen där revisorn skall avsäga sig uppdraget om revisorn inte kompletterar sin insats med en ytterligare en revisor som går in i uppdraget. Detta motverkar det beroende som annars kan uppkomma.

4.5.4. Redovisningsfrågor

Det redovisningsfrågor som skapar mest osäkerhet för R5 är immateriella tillgångar, koncernmellanhavanden och närstående frågor i stort. För att minimera dessa osäkerheter påpekar R5 vikten av att tidigt vara ute och kommunicera med klientens styrelsen, så att styrelsen på sitt sätt kan visa på om posten är rätt eller fel. Som revisor ingår det att ifrågasätta styrelsen, de måste ha bevis på att värderingen är rätt utförd vilket kan innebära att hjälp tas in från exempelvis värderingsmän för att fastställa ett korrekt värde. Styrelsen måste styrka denna värdering och revisorns roll blir sedan att granska den bedömningen klienten har gjort. Osäkerheter kan då visa sig genom att klienter tenderar att förlita sig på att revisorn skall göra allt arbete med värderingen men R5 vill alltid att styrelsen skall göra jobbet eftersom revisorns uppgift är att granska de bedömningar som är gjorda, inte att göra dem själv.

För att R5 skall vara så säker som det krävs i en viss redovisningsfråga ser han det som ett arbete i tre steg som innebär att ta in bevis, få styrelsen att göra en bedömning samt att revisorn gör en egen bedömning och granskning av de underlag och dokument som inkommit.

”Mycket av osäkerheterna som uppkommer föranleds av att det enskilda revisionsbolaget inte är tydliga internt”

R5 nämner att regelverk detaljerat förklarar vad som skall göras men inte hur det skall göras. Han poängterar att om interna riktlinjer saknas i revisionsbolagen uppkommer osäkerhet. Detta är viktigt för att utföra revisioner enligt god revisions sed.

5. Analys

I detta kapitel förs en diskussion kring det insamlade empirimaterialet i form av kvalitativa intervjuer med utgångspunkt i uppsatsens referensram. För överskådlighetens skull är kapitlet uppdelat med samma rubriker som i empirin och referensramen.

5.1. Revisionsuppdrag – Allmänna upplevelser

Respondenterna har under intervjuerna förklarat att en stor del av osäkerheten som kan uppkomma undviks redan innan de antar ett revisionsuppdrag där det genomförs en prövning av möjliga klienter. Genom att klienten senare accepteras leder detta till en form av trygghet. I början av ett revisionsuppdrag sker en omfattande planering. Planering är något som poängterats som mycket viktigt i intervjuerna, och med en bra planering minimeras många av de osäkerheter som kan uppkomma. Samtliga respondenter pratar om att det viktigaste vid planeringen är att lära känna klientens verksamhet väl. Ju mer information de kan samla in desto mer trygga känner de sig inför revisionen. Planeringen är något som även Carrington (2010) anser vara en trygghetsskapande faktor.

För att vända något osäkert till ett tryggt tillstånd har respondenterna pratat om att det handlar om att utföra mer arbete. R4 nämner att han uppnår en trygghet genom att samla in *“revisionsbevis, revisionsbevis och återigen revisionsbevis”*. Respondenterna har även nämnt att de finner en stor trygghet i att diskutera med kollegor inom byrån. Kommunikationen används för att minska den osäkerhet som kan uppkomma under revisionen. R3 pratar om att osäkerheter som uppkommer kan hanteras genom att hon diskuterar med kollegor. Dessa sätt att förvandla något otryggt till en trygg situation är vad Carrington och Catasús (2007) nämner som *“The relief sense of comfort”* och stämmer väl överens med det som respondenterna pratar om.

Utifrån intervjuerna blir det synligt att många av de osäkerheter som uppstår för revisorerna minimeras eller försvinner tack vare den institutionella miljö de arbetar inom. Detta belyses exempelvis ovan genom möjligheten att diskutera med sina kollegor, men också möjligheten för teamet att ta sig tid att fortsätta sitt arbete för att få fram ytterligare revisionsbevis. R5 uttrycker att osäkerheter föranleds av att revisionsbyrån inte har tillräckligt tydliga regler internt. Han pratar om vikten av att det inom varje revisionsbyrå måste finnas riktlinjer om hur arbetet skall utföras och att detta kan minska osäkerheten bland revisorerna. Utfallet från intervjuerna tyder på att den institutionella kontext en revisor verkar i är en starkt bidragande orsak till att osäkerheter kan minimeras vilket också förklaras i studien av Tagesson och Eriksson (2010).

Påskriften har av R1 och R3 fastställts som det mest kritiska momentet vid en revision då mest osäkerheter kan uppkomma. Övriga respondenter har inte nämnt påskriften som en osäkerhetsfaktor. Under intervjuerna har respondenterna inte nämnt någon specifik tidpunkt då de sätter sin signatur på revisionen men exempelvis R1 nämner att de aldrig skriver under

något som de inte är helt säkra på. Även R4 har vägrat en påskrift då han inte känt sig tillräckligt säker. Carrington och Catasús (2007) benämner den tidpunkt då revisorn uppnått en sådan nivå av säkerhet att ett ställningstagande kan göras som "The state sense of comfort". Till skillnad från studien av Carrington och Catasús (2007) visar resultatet av intervjuerna att de påskrivande revisorerna inte tenderar att uppleva osäkerheter på samma sätt gällande det påskrivande momentet som de seniora revisorer som intervjuats. Även om några av respondenterna nämnt att påskriften är ett osäkerhetsmoment har de ändå möjligheten att minimera osäkerheten genom att vägra en påskrift. Denna möjlighet har inte funnits för de seniora revisorer som intervjuats i studien av Carrington och Catasús (2007). De har varit tvungna att förlita sig på den påskrivande revisorn och därmed har andra typer av osäkerheter uppstått för de seniora icke påskrivande revisorerna.

Både R2 och R5 pratar om att de känner en stor osäkerhet när det framkommer något under revisionen som de inte räknat med. Samtidigt pratar respondenterna om att deras erfarenhet gör att deras agerande idag skiljer sig jämfört med tidigare. R1 pratar exempelvis om att osäkerheter minskar med tiden och R3 nämner sin egen erfarenhet som en stor del i att minska osäkerheten. Detta benämns i studien av Carrington och Catasús (2007) som "The renewal sense of comfort". Dock nämner inte respondenterna nya typer av sätt att minska osäkerheten utan återkommer till det de brukar göra när de känner sig osäkra eller otrygga, som exempelvis prata med kollegor, lägga ner mer tid på revisionen samt vända sig till regelverk. Detta kan sammankopplas med det faktum att regelverket för klienterna gällande redovisningen har ändrats mycket de senaste åren men att revisorernas arbetssätt fortfarande tenderar att vara detsamma vilket också diskuteras av Christensen et al. (2012).

De tre faktorerna som nämnts av Carrington och Catasús (2007) har kunnat identifieras under intervjuerna. Exemplet som belyses ovan ger tyngd åt den studie av Kolcaba och Kolcaba (1991) som även undersökts av Carrington och Catasús (2007). Intervjuerna som genomförts visar på att dessa typer av trygghetsfaktorer förekommer i praktiken även för påskrivande revisorer.

5.2. Revisionsteam

Samtliga respondenter har pratat om en avstämningskultur tack vare de stora organisationer de arbetar för. De ser detta som en trygghet som minskar osäkerheten. Eftersom det oftast ingår personer med olika erfarenhet och befattningar i revisionsteamerna, som genomför olika sorters uppgifter, vittnar flera av respondenterna att de känner en trygghet i att uppgifterna granskas av en person på en högre nivå. Den påskrivande revisorn är den som slutligen verifierar arbetet och detta kan likställas med hur Pentland (1993) förklarar revisionsprocessen med hjälp av ritualer och präster.

Respondenterna tillhör stora revisionsbyråer vilka alla arbetar med systematiserade styrdokument. Det är viktigt med dokumentation under revisionsprocessen, R1 nämner det som "*Det man inte har dokumenterat anses inte vara gjort*". Respondenterna pratade om en lista eller arbetsordning som följs och bockas av. För att den påskrivande revisorn skall kunna kontrollera och granska det som övriga i teamet har utfört måste det finnas dokumentation av

detta. Pentland (1993) nämner att de intervjuade i hans studie pratar om värdet av en signatur för att veta att någonting har blivit utfört. Ingen av respondenterna i vår studie har nämnt just signaturen som en trygghetsskapande faktor utan snarare dokumentationen som de senare kan gå tillbaka till om det skulle vara nödvändigt. En anledning till skillnaden mellan revisorernas svar i denna fråga kan bero på att Pentlands studie, som är publicerad 1993, genomfördes i en tid då datoranvändningen inte hade utvecklats lika mycket som den har idag.

R2 pratar om att styrdokumentet ger en stor trygghet men inte eliminerar osäkerheten helt. Han nämner att han går igenom det teamet genomfört och sedan för en dialog med dem för att skapa den trygghet han behöver, det är något även R4 väljer att poängtera. Power (1999) ifrågasätter dokumentationsritualerna som en trygghetsskapande faktor och pratar om att det bara skapar en falsk sorts trygghet. I och med att respondenterna lägger vikt vid kontinuerlig kommunikation som ett komplement till styrdokumentet förbigår de den risk som Power diskuterar. Det visar även på det täta samspel mellan de olika osäkerhetsminimerande faktorer som identifierats, det vill säga att ensam bidrar en faktor inte så mycket men att de tillsammans kan förvandla en osäker situation till en säker.

Under intervjuerna har respondenterna pratat om vikten av att ha bra relationer inom teamen samt att kontinuerlig kontakt och diskussion under revisionsprocessen är nödvändig för att de skall känna sig så säkra som möjligt inför en påskrift. Exempelvis påpekar R4 att det är väldigt viktigt för honom med den löpande kommunikationen med teamen för att han skall känna sig trygg. Detta överensstämmer med Pentlands studie (1993) som nämner sociala relationer som en viktig faktor i att eliminera osäkerheter.

Till skillnad från Pentlands studie (1993) har resultatet från respondenterna visat att även om det är viktigt med en bra sammanhållen grupp säger några av respondenterna att det inte är avgörande för revisionen vilka de arbetar med. R1 påpekar att det är viktigt att kunna arbeta med olika personer eftersom teamen i många fall ser olika ut. R3 nämner att hon känner förtroende för alla på byrån i och med deras kompetens. Detta kan kopplas ihop med Anderson-Gough et al. (2002) och deras teori kring att revisionsbyråerna söker en viss sorts människor vid rekrytering. Denna rekryteringsprocess får anses vara behjälplig i att underlätta teamsammansättningen på revisionsbyråerna och därmed öka tryggheten för revisorerna.

5.3. Klienter

Klienten ses av samtliga respondenter som mycket viktig för att kunna utföra en bra revision. En revision där klienten hjälper till och presenterar det som revisorn kräver är enligt R4 en revision utan osäkerhet. Respondenterna poängterar vikten av att ha en god relation och en löpande kommunikation med klienten. R5 förklarar att om klienten undanhåller information innebär det en osäkerhet för revisorn samtidigt som mer arbete krävs för att få in nödvändigt underlag. R3 delar samma inställning och detta kan innebära att klienten behöver pressas för att få den information som behövs. Vikten av klientens samarbete syns i studien av Carrington och Catasús (2007) där klientens medverkan hjälper till att minimera osäkerheten hos revisorn.

Även om det är viktigt för revisorerna att ta hjälp och få hjälp av klienterna kan de inte göra detta helt utan ytterligare reflektion. R4 pratar om professionell skepticism och att revisorn hela tiden måste ifrågasätta vad som kan hända och hur olika situationer kan påverka de finansiella rapporterna. Han nämner att revisorn inte kan luta sig tillbaka och skylla på att de litade på klienten för om det senare uppdragas något kommer de inte undan med en sådan förklaring. Detta tankesätt ligger helt i linje med det som Sweeney och Pierce (2011) diskuterar i sin studie. I och med denna inställning bör de risker som nämns av författarna att undvikas. Ingen av de andra respondenterna har pratat om professionell skepticism i just den termen men för att exemplifiera hur det ändå kan och troligtvis finns involverat i processen. Exempelvis pratar R2 om att han vill vara delaktig i revisionen och inte enbart skriva på i slutet. Han belyser också vikten av att klienten har god ordning och en bra intern kontroll. Med de aspekterna i beaktning kan det tyda på att revisorn inte tar någon information för givet utan att de påståenden klienten kommer med skall ha stöd av exempelvis de interna kontroller som finns.

Respondenterna upplever inte något ekonomiskt beroende av klienterna och inte heller någon osäkerhet kring detta. När det pratats om ekonomiskt beroende har fokus varit på om felaktiga ställningstaganden tas som gynnar klienten i en fråga. Utifrån våra intervjuer har det varit svårt att dra sådana slutsatser. Respondenterna nämner att tankar kring ekonomiskt beroende kan förekomma men av olika anledningar ser de inte detta som en osäkerhet. R2 tror att de senaste årens revisorsskandaler har bidragit till att färre väljer att ta ett felaktigt beslut för att göra en klient nöjd, vilket är en åsikt som också delas av R1. R5 förklarar att Revisorslagen hjälper till att förhindra ett beroende även om han tror att det kan förekomma. R4 betonar vikten av att tillhöra en stor organisation som minskar osäkerheten kring dessa frågor. En klient mer eller mindre är inte något som R4 står och faller med.

Det faktum att respondenterna inte upplever någon osäkerhet kring ekonomiskt beroende av sina klienter kan möjligtvis förklaras av att de underförstått pratat om handlingar som motverkar de tre faktorer Bazerman et al. (2002) anser påverkar snedvridna bedömningar; tvetydighet, lojalitet och godkännande. När det gäller tvetydighet har det i flera fall framkommit och belysts vikten av en avstämningskultur inom byråerna och att osäkerheter ofta diskuteras med kollegor. Den andra faktorn, lojalitet, får anses minimerad av det faktum att Revisorslagen skall motverka den beroendeställning som kan uppstå mellan klient och revisor. Tredje faktorn, godkännande, är svårare att diskutera då detta skulle kräva en mer praktisk undersökning. I och med det svar som kommit från R5 kan indikationer tyda på att det finns en möjlighet att snedvridna bedömningar kan förekomma eftersom revisorn vill att klienten först bedömer sina poster. Dock lämnas en analys kring detta knappa svar av sådana bedömningar utanför denna uppsats eftersom det inte, utifrån svaret från R5, går att dra en slutsats huruvida snedvridna bedömningar förekommer.

Resultatet från intervjuerna skiljer sig från studien av Bazerman et al. (2002) som menar att det är relativt vanligt med snedvridna bedömningar som gynnar klienter. Dock kan inte så mycket tyngd läggas vid denna jämförelse då resultatet av studierna samlats in på olika sätt, där studien av Bazerman et al. (2002) baserats på praktiska uppgifter som kan ge en mer

relevant bild än genom intervjuer. Det kan ses som tämligen osannolikt att en revisor i en intervjusituation erkänner att denne tar felaktiga beslut som gynnar klienten.

5.4. Redovisningsfrågor

Respondenterna nämner att de största riskerna gällande redovisningsfrågor oftast handlar om värderingsfrågor som baseras på uppskattningar och bedömningar om ett framtida värde och det är i dessa lägen de känner störst osäkerhet. Öhman et al. (2006) beskriver dessa redovisningsfrågor som mjuk information och att de kan bidra till en osäkerhet på grund av att det inte finns några tydliga tillvägagångssätt för att revidera dessa. Respondenterna nämner olika sätt för att minska sin osäkerhet gällande redovisningsfrågor och detta kan vara ett resultat av det som Öhman et al. (2006) skriver om, att det inte finns några instruktioner för hur de skall gå till väga. Exempelvis nämner R1 att han för att minska sin osäkerhet vill resonera med klientens ledning och R3 pratar om att försöka lita på sin egen erfarenhet eller ta hjälp av experter som finns inom byrån.

R2 pratar om att de tar hjälp av experter i större utsträckning nu än vad de gjorde för några år sen. Detta på grund av att det har blivit alltmer komplexa transaktioner som skapar osäkerheter. Med komplexa transaktioner följer mer komplex redovisning och som Christensen (2012) påpekar leder denna utveckling till en ökad osäkerhet bland revisorerna. Även här påvisas vikten av den institutionella kontext revisorerna arbetar inom som bidrar till en minskad osäkerhet.

Det som samtliga respondenter nämner är att de kan känna en trygghet i att kommunicera med de som finns runt omkring, däribland både kollegor och klienter. De ser en minskad osäkerhet genom de rutiner och arbetssätt som finns kring dessa frågeställningar inom byrån. R5 poängterar att detta är viktigt för att säkerställa att revisorer arbetar enligt god revisionsd. Med hjälp av den metodik revisionsbyråerna arbetar efter känner sig revisorerna inte osäkra när det kommer till mer hård information, som Öhman et al. (2006) nämner det, då det finns tydliga modeller och tillvägagångssätt för denna typ av information.

Hur respondenterna skapar trygghet i osäkra situationer gällande redovisningsfrågor liknar i stort hanteringen av andra osäkerhetsfaktorer. Som belysts ovan innebär hanteringen av osäkerhetsfaktorerna kring redovisningsfrågor att hjälp tas av kollegor och klienter men även att respondenternas erfarenhet hjälper till att minimera osäkerheter.

5.5. Sammanfattning

För att hantera och minimera de osäkerheter som uppstår i påskrivande revisorers arbete har ett antal faktorer identifierats. Respondenterna poängterar att det finns många olika sätt som minimerar osäkerheter och att alla dessa tillsammans möjliggör att en bra revision kan utföras. Det viktigaste som nämnts är möjligheten att diskutera med kollegor och ta hjälp av experter på revisionsbyrån, ett nära samarbete med klienten och en noggrann planering. Vidare har möjligheten att lägga mer tid på uppdraget diskuterats tillsammans med den avstämningskultur som finns inom revisionsbyråerna som bygger på tydlig dokumentation.

Även relevansen av de regelverk som existerar och som skall följas av revisorerna poängteras som viktiga.

Även om ett antal osäkerhetsminskande åtgärder har identifierats och nämnts är det av stor vikt att poängtera att dessa åtgärder inte kommer att eliminera osäkerheter helt i och med att bedömningar är en frekvent förekommande del i redovisningen. Samtidigt är det inget som respondenterna personligen påverkas av utan med erfarenheten de fått genom åren har de lärt sig att osäkra situationer är en del av yrket att vara revisor.

6. Slutsats

Detta kapitel presenterar en slutsats av uppsatsen. Denna baseras på de intervjuer som genomförts samt den genomförda analysen. Slutligen presenteras förslag på vidare forskning.

6.1. Svar på frågeställningen

Hur hanterar påskrivande revisorer osäkerheter i revisionsprocessen?

Under intervjuerna har ett antal osäkerhetsminskande och trygghetsskapande faktorer diskuterats. Merparten av faktorerna grundar sig i den institutionella kontext respondenterna verkar inom. För att minimera osäkerheter pratar respondenterna om de interna riktlinjer och allmänna regelverk som finns i form av exempelvis styrdokument och planeringsprocesser. Trots riktlinjer och regelverk nämner respondenterna att osäkerheter kan uppkomma, främst gällande bedömningar där tillräckligt med underlag saknas. Respondenterna belyser då vikten av att de tillhör stora organisationer där de kan få det stöd som är nödvändigt. Genom att kunna diskutera problem och osäkerheter med kompetenta kollegor upplever respondenterna detta som en osäkerhetsminskande åtgärd som gör det lättare för den påskrivande revisorn att göra ett ställningstagande i en viss fråga. Respondenterna nämner också att de känner en stor trygghet i de experter som finns hos revisionsbyråerna som de kan ta hjälp av i osäkra situationer. Klientens betydelse för att minska osäkerheter är också viktig och respondenterna nämner vikten av ett gott samarbete för att kunna genomföra en lyckad revision.

Respondenterna i uppsatsen har samtliga en lång erfarenhet av revisionsbranschen och denna aspekt är något de anger som viktig för att minimera osäkerheter. I egenskap av påskrivande revisorer har de möjlighet att kunna avvakta en påskrift tills de känner sig säkra. Detta ger revisorerna mer tid att hitta ytterligare underlag för att minimera osäkerheter och utföra en bättre revision, vilket också minskar risken för revisorn att ta ett osäkert beslut som kan leda till att revisorn hamnar i blåsväder.

6.2. Vidare diskussion

I stort har svaren och tankarna varit tämligen lika mellan respondenterna vilka även överensstämmer med tidigare forskning. Anledningen till detta kan vara att samtliga respondenter tillhör stora globala organisationer där arbetet skall utföras utefter vissa givna riktlinjer. Den tidigare forskningen på området har i största del baserats på studier av de största internationella revisionsbyråerna. Genom vår studie har vikten av den organisatoriska tryggheten kunnat belysas ytterligare och därmed att många osäkra situationer kan minimeras genom detta. Troligtvis hade andra slutsatser kunnat dras om respondenterna istället tillhört mindre byråer där inte den säkerhet som uppkommer på grund av de stora organisationerna varit lika tydlig.

Trots att resultaten av intervjuerna i stor utsträckning stämmer överens med tidigare forskning har vi kunnat identifiera vissa skillnader. Carrington och Catasús (2007) har genomfört sin studie med seniora icke påskrivande revisorer och likheter kan ses med denna studie. Det har visat sig att det kan skilja sig mellan vad de upplever som osäkra situationer men att de i stort

använder samma sätt för att känna sig mer säker eller trygg. Eftersom påskrivande revisorer har det yttersta ansvaret över revisionen har de nämnt möjligheten att avvakta en påskrift som en osäkerhetsminimerande åtgärd. Genom denna möjlighet minskar osäkerheterna för de påskrivande revisorerna, något som inte kunnat identifieras av Carrington och Catasús (2007). Detta visar på att situationer kan upplevas olika gällande osäkerhet beroende vilken befattning revisorn har.

Gällande studien av Pentland (1993) finns vissa likheter med vår uppsats men också skillnader som kan grunda sig i studiernas olika metodval. Även om det troligtvis förekommer mer ritualer än vad som framkommit under intervjuerna kan detta vara aspekter som för respondenterna anses som naturliga och inget som de reflekterat över huruvida detta skulle vara osäkerhetsminskande eller inte. En slutsats av detta kan vara att dessa osäkerhetsminskande ritualer Pentland (1993) nämner är väl inarbetade på revisionsbyråerna. Likheterna i de svar som fåtts kan tyda på att ritualerna genomsyrar hela branschen snarare än att revisorerna själva har egna ritualer för att minska osäkerheter.

Under intervjuerna har respondenterna nämnt ett hårdare arbetsklimat för revisorer. Deras arbete bevakas i större utsträckning än förr av media och tidigare omskrivna revisorsskandaler vittnar om den osäkra värld revisorer verkar inom idag. Respondenterna påpekar också att det med åren har blivit mer komplexa transaktioner, som leder till mer komplex redovisning, vilket bidrar till en ökad osäkerhet hos revisorerna. Intervjuerna visar att osäkerheter uppkommer främst kring bedömningar där det inte finns tillräckligt med underlag eller information.

Våra resultat av intervjuerna visar att det finns många olika situationer som kan bidra till osäkerheter för en påskrivande revisor. Dock påpekas att det även finns många olika sätt att minska osäkerheter för att som påskrivande revisor genomföra ett bra arbete. Med hjälp av den erfarenhet som finns hos både revisorer samt revisionsbyråer kan osäkerheter minimeras. Påskrivande revisorer möter ofta osäkra situationer i sitt arbete och det finns en stor medvetenhet kring dessa. Genom den medvetenhet som finns och genom de sätt osäkerheter hanteras finns förhoppningar om att kunna bibehålla det starka förtroende som finns för revisorerna trots den negativa bild media har visat av yrkesprofessionen. Med revisionen som en länk mellan företag och dess intressenter bidrar ett starkt förtroende för revisorer till att intressenter kan lita på företagets finansiella information.

6.3. Förslag på vidare forskning

I och med att respondenterna representerat de större revisionsbolagen har relativt lika svar fåtts in från de olika respondenterna, som också stämt överens med den tidigare forskning som använts. Många av osäkerheterna minskas av den uppbackning revisorerna har från sina bolag och vi tror därför att resultatet kan bli annorlunda om en liknande studie görs där revisorer på mindre byråer intervjuas. Dessa revisorer har inte samma stora organisation att luta sig mot vilket kan göra en sådan studie intressant.

Checklistor och styrdokument ses av respondenterna som viktiga för minimering av osäkerheter. Samtidigt anklagar bland annat Power (1999) dessa styrdokument och

checklistor för att vara hämmande av organisatorisk trygghet. Ett mål för vidare forskning kan vara att undersöka dessa checklistor och göra en undersökning om huruvida Powers teori stämmer eller inte bland svenska revisionsbyråer.

7. Referenslista

Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K., 2002. Accounting professionals and the accounting profession: linking conduct and context. *Accounting and Business Research*, vol 32 (1), s. 41-56.

Bazerman, M. H., Loewenstein, G., & Moore, D. A., 2002. Why good accountants do bad audits. *Harvard Business Review*, vol. 80 (11), s. 96-103.

Brody, R. G., Lowe, D., & Pany, K., 2003. Could \$51 Million Be Immaterial When Enron Reports Income of \$105 Million? *Accounting Horizons*, vol 17(2), s. 153-160.

Carrington, T. & Catasús, B., 2007. Auditing Stories about Discomfort: Becoming Comfortable with Comfort Theory. *European Accounting Review*, vol. 16 (1), s. 35-58.

Carrington, T., 2010. An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional Appearance is what counts! *Critical Perspective on Accounting*, vol. 21, s. 669-682.

Carrington, T., 2012. Debatt: Redovisningen kan bli fel trots att revisorer gör rätt. *Balans*. Nr 4.

Christensen, B.E., Glover, S. & Wood, D.A., 2012. Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol 31 (1), s. 127-146.

Christensen, B.E., Glover, S. & Wood, D.A., 2013. Extreme Estimation Uncertainty and Audit Assurance. *Current Issues in Auditing* In-Press. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/ciia-5044>

Dalen, M., 2008. *Intervju som metod*. (1. uppl.) Malmö: Gleerups utbildning.

Danielsson, C., 2012. Noteringar: Det finns mycket att lära av skandalerna. *Balans*. Nr 11.

FAR, 2006. *Revision - en praktisk beskrivning*. FAR Förlag.

FAR Akademi, 2012. *FARs Samlingsvolym Revision*. Stockholm: FAR Akademi.

Holme, I.M., & Solvang, B.K., 1997. *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. (2., [rev. och utök.] uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Jacobsen, D.I., 2002. *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Kolcaba, K.Y., Kolcaba, R.J., 1991. An analysis of the concept of comfort. *Journal of Advanced Nursing*, vol 16, s. 1301-1310.

Krag Jacobsen, J., 1993. *Intervju: konsten att lyssna och fråga*. Lund: Studentlitteratur.

Malm, P., 2011. Med allas ögon på sig. *Civilekonomen*. 25 november. <<http://www.civilekonomen.se/artikel/med-allas-ogon-pa-sig>> (Hämtad 16 april)

- Merriam, S.B., 1994. *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Moberg, K., 2003. *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, sekretess*. (2., [omarb.] uppl.) Stockholm: Norstedts juridik.
- Ollevik, N-O., 2013. Wallenberg har ansvar för Stora Ensos fallerade affärer. *Svenska Dagbladet*. 19 maj. <http://www.svd.se/naringsliv/branscher/industri-och-fordon/wallenberg-har-ansvar-for-stora-ensos-fallerade-affarer_8183820.svd> (Hämtad 21 maj)
- Patel, R. & Davidson, B., 2003. *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.
- Pentland, B., 1993. Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro- order. *Accounting, Organizations and Society*, vol 18 (7/8), s. 605-620
- Power, M., 1999. *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford Univ. Press.
- Power, M. K., 2003. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, vol 28, s. 379-394.
- SFS 1987:667. *Lag om ekonomiska föreningar*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1994:1220. *Stiftelselag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1999:1079. *Revisionslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 2001:883. *Revisorslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SKOP, 2012. SKOP-undersökning - Revisorer och rådgivare. SKOP-research, Maj. <<http://www.far.se/PageFiles/5197/SKOP-unders%C3%B6kning%20-%20revisorer%20och%20r%C3%A5dgivare.pdf>> (Hämtad 8 april)
- Sweeney, B., & Pierce, B., 2011. Audit team defence mechanisms: auditee influence. *Accounting and Business Research*, vol. 41 (4), s. 333-356.
- Tagesson, T., Eriksson, O. 2011. What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, vol. 27 (3). s 272-285.
- TT, 2012. Bolag väljer bort revisor. *Dagens industri*. 16 augusti. <<http://www.di.se/artiklar/2012/8/16/bolag-valjer-bort-revisor/>> (Hämtad 8 april)
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. & Tschudi, F., 2006. Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right or Doing the Right Things. *European Accounting Review*, vol. 15 (1), s. 89-114.
- Öhman, P., & Wallerstedt, E., 2012. Revisorsprofessionens framväxt i Sverige. Rapport 2012:6. Sundsvall: Centrum för forskning och ekonomiska relationer.

8. Bilaga A

Utskick inför intervjun

Vår uppsats behandlar de osäkerheter som man som revisor upplever i sitt yrke. Syftet med uppsatsen är att belysa de osäkerhetsfaktorer som revisorer upplever under revisionsprocessen för att framhäva den komplexa verklighet som en revisor möter i sitt arbete. I och med denna intervju är vi därmed intresserade av att ta tillvara på dina erfarenheter som revisor för att kunna identifiera och diskutera dessa osäkerheter som uppkommer.

Intervjun är tänkt att vara så öppen som möjligt vilket betyder att frågorna kommer vara mycket av ”ge exempel”-karaktär för att lämna så mycket utrymme som möjligt till dig som intervjuas. Nedan följer några områden och ett antal exempelfrågor som kommer att diskuteras under intervjun.

Revisionsuppdraget

Vi vill ta reda på hur du i stort upplever en revisionsprocess och de osäkerheter som uppstår.

Vilka är de osäkra momenten vid en revision och hur gör du för att minska osäkerheten i dessa situationer?

Kan du ge exempel på några situationer som gjort dig osäker?

Revisionsteam

Detta avsnitt ämnar undersöka vikten av ett fungerande revisionsteam och ritualer för att minska osäkerheter.

Vad krävs av dina medarbetare för att du som underskrivande revisor skall känna dig säker på att revision är korrekt genomförd?

Finns det några traditioner/ritualer inom revisionsteamerna som kan minska osäkerheten?

Klienter

Avsnittet handlar om huruvida klienter kan bidra till en säkerhet vid revision men även tvärtom, om klienten kan öka osäkerheten i processen.

Hur kan klienter hjälpa till vid en revision?

Redovisningsfrågor

Här är vi intresserade av sambandet mellan osäkerhet och svåra bedömningar i redovisningen.

Vilka poster är det som generellt sett skapar osäkerhet?

Kan du ge exempel på hur ni arbetar för att reducera dessa osäkerheter?

9. Bilaga B

Intervjumanual

Allmänna frågor

Hur länge har du varit revisor?

Hur många bolag har du skrivit under för (uppskattningsvis)?

Har du arbetat på olika revisionsbyråer?

Kan du berätta hur din karriär som revisor sett ut?

Hur ser du på ditt jobb som revisor? Fördelar och nackdelar.

Revisionsuppdraget

Vilka faktorer anser du som viktigast för att uppnå en tillfredsställande revision?

Uppkommer det andra osäkerheter i ett stort bolag jämfört med ett mindre, på vilka sätt?

Vilka moment (tex påskrift, planering) vid en revision anser du skapa mest osäkerhet?

Kan du ge exempel på några situationer som gjort dig osäker?

Hur hanterar du denna osäkerhet, exemplifiera?

Vilka faktorer hjälper till för att reducera osäkerhet? T.ex. revisionsteamet, arbetssätt etc.

Hur har utvecklingen kring osäkerhet varit sedan du började som revisor?

Revisionsritual

Kan du berätta om hur ert teamarbete går till vid en revision?

Har ni samma tillvägagångssätt för alla revisioner eller olika beroende på bolag?

Hur hjälper gruppsammansättning till för att minska osäkerhet?

Finns det några traditioner inom revisionsteamerna som kan minska osäkerheten?

Tex juniora revisorer gör enklare uppgifter, alltid dubbelkolla med en senior revisor. Kan ni ange fler exempel?

Finns det något som du önskar fanns för att kunna minska osäkerhet inom revisionsprocessen?

Hur gör man som påskrivande revisor för att skaffa sig den information som krävs för att göra ett ställningstagande i en viss fråga?

Hur vet du att den posten är granskad? (Typ signatur etc, interaktion med revisorerna)

Är det andra faktorer nu, eller nya osäkerhetsmoment?

Klienter

Hur hjälper klienter till vid en revision?

Känner du ett beroende av era klienter när det gäller

- ekonomiska aspekter?
- medverkandet i revisionen?

Påverkar en klients bemötande hur omfattande er revision blir?

Hur går diskussionen inom revisionsteamet när en första revision av en ny klient skall göras?

Har klientperspektivet förändrats/utvecklats sedan du började arbeta?

Redovisningsfrågor

Vilka poster är det som generellt sett skapar mer osäkerhet? Exemplifiera (Varför mer osäkerhet?)

Hur arbetar ni för att minska osäkerheten?

Vilken information krävs för att du ska bli så säker som möjligt? (ex vid bedömningsfrågor)

Är det någonting som ändrats över tiden då du varit verksam?

Något du vill tillföra intervjun / diskussionen?