



Mittuniversitetet
MID SWEDEN UNIVERSITY

Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman

Peter Öhman

DEPARTMENT OF
SOCIAL SCIENCES

Mid Sweden University Doctoral Thesis 14

Abstract

Öhman, P. 2007. *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* [*Perspectives on auditing: thought patterns, expectation gaps and dilemmas*].

Distributor: Mid Sweden University, Department of Social Sciences, SE-851 70 Sundsvall, Sweden. ISSN: 1652-893X.

Auditing is an important activity in today's society and is characterised by several dilemmas. The assumption underlying this thesis is that auditing is influenced in practice by the thought patterns of auditors. These patterns are shaped in an environment that is both regulated and self-regulated. The purpose of the thesis is to describe, analyse and compare the thought patterns of Swedish auditors and important stakeholders with regard to the way in which auditors audit information provided by listed companies and how they make statements about this information. The purpose is also to make some suggestions about how the auditing activity can be modified in order to reduce conflicting interests. The methodological approach combines the use of the repertory grid technique and open-ended interview questions. Interviews were carried out with 82 auditors and 73 stakeholders. To validate the findings, four focus groups, consisting of auditors, investors and creditors, were consulted.

The findings indicate that auditors devote a relatively large amount of time and considerable effort to objects that can be verified satisfactorily, but not to objects that they perceive as being of primary importance to investors and creditors. A similar gap is found in the thought patterns of investors and creditors. Moreover, several expectation gaps are found, in particular regarding auditors' statements. On the one hand, the auditors studied were reluctant to make statements about any other information than information obtained according to current practice; on the other hand, the investors and creditors expressed a need for additional information about the outcome of the audit and the choice of auditing objects.

The concluding suggestions concern measures that can reduce the discrepancies identified, including (i) the introduction of a mandatory primary audit and a market-oriented secondary audit, (ii) extended information about the outcome of the audit and the choice of auditing objects that will benefit the stakeholders, (iii) a somewhat less exposed position of the auditors, and (iv) the importance of a changed balance of power in the auditing arena and the need for an integrated and dynamic approach to auditing.

Keywords: auditing, accounting information, auditors, stakeholders, agency theory, thought patterns, expectation gap, repertory grid.

Peter Öhman, Mid Sweden University, Department of Social Sciences, SE-851 70 Sundsvall, Sweden.

ISBN: 91-85317-37-3

ISSN: 1652-893X

© Peter Öhman

Printed in Sweden 2006 by Universitetsstryckeriet, Mid Sweden University, Sundsvall

Sammanfattning

Revision handlar om att kvalitetssäkra den redovisningsinformation som företag lämnar ut till redovisningsberättigade intressenter. Verksamheten är av stor betydelse för samhället, men samtidigt problematisk och tämligen outforskad. En utgångspunkt för detta arbete är att den såväl reglerade som självreglerade miljön påverkar och påverkas av revisorernas tankemönster, vilket innebär att även andra berörda parter uppfattningar om revision blir av intresse. Syftet med avhandlingen är att kartlägga revisorers och centrala intressenters uppfattningar om revisorernas granskning och bedömning av noterade bolags redovisningsinformation och deras uttalanden om denna information, att ställa olika uppfattningar mot varandra och att lämna några förslag för att om möjligt anpassa revisionen med hänsyn tagen till olika parter intressen.

Avhandlingen består av tre sammanhängande delar. I *del I* intervjuades 82 revisorer med en etablerad metod för att avbilda individers tankemönster (the repertory grid technique) samt kompletterande öppna frågor. Revisorerna valdes ut med ledning av olika bakgrundsvariabler för att såväl generella uppfattningar som eventuella skillnader mellan olika grupper skulle kunna studeras. För att stärka resultatens tillförlitlighet gjordes uppföljande intervjuer, s.k. retester, med sex av de intervjuade revisorerna och för att stärka resultatens giltighet arrangerades tre olika expertutfrågningar. Resultaten visar att revisorerna främst inriktar sig på att revidera hårda, historiska och fragmentariska granskningsobjekt. När de kvalitetssäkrar den sortens information kan de förlita sig på etablerade procedurer och nå en förhållandevis god precision i granskningen. Genom att följa vedertagna riktlinjer kan de legitimera sina handlingar och känna trygghet i ett utsatt arbete. Samtidigt visar det sig att revisorerna inte primärt utgår från investerarens och övriga intressenters behov. Trots att revisorerna inte ger intressenterna den uppmärksamhet som man kan tycka att de förtjänar enligt revisionens intentioner, anser revisorerna att de gör det som rimligen kan krävas av dem med hänsyn till lagar och andra riktlinjer. De visar inget större intresse av att utöka granskningen av den information som är mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig till sin karaktär eller att göra utökade uttalanden. Det förefaller således som om revisionens utförarintressen prioriteras framför dess användarintressen. Därmed tycks det vara viktigare för revisorerna att göra ”saker rätt” än att göra ”rätt saker”. Den måttliga homogeniteten i revisorernas uppfattningar tyder på att det finns vissa individuella skillnader. Skillnaderna mellan olika grupper av revisorer visade sig dock vara små, vilket tillsammans med resultaten från expertutfrågningarna indikerar att den generella bild som framkommer är representativ för svenska revisorer.

I *del II* intervjuades 73 redovisningsberättigade intressenter: 55 investerare, 17 kreditgivare och en skattespecialist från skatteverket. Samma metoder användes

som i del I och intervjuerna följdes upp med fem retester och en fokusgruppintervju. Även för investerarna och kreditgivarna framträder den generella bilden relativt tydligt. Revisorerna anses företrädesvis granska sådan information som de behärskar relativt väl och som är historisk, hård och beslutsneutral till sin karaktär. Samtidigt är den framtidsorienterade och mjuka informationen relevant för investerares och kreditgivares beslutsfattande. Den sortens information anses svår att granska och bedöma på beprövade sätt. Revisorernas förmåga att kvalitetssäkra den framtidsorienterade och mjuka informationen ifrågasätts, vilket gör att nyttan av denna granskning inte är så stor som den skulle kunna vara. Från intressenternas utgångspunkt uppfattas även revisorernas magra rapportering om revisionens utfall och genomförande som ett problem. Skillnaderna mellan olika grupper av intressenter är överlag ganska små. Den tydligaste skillnaden är att skattespecialisten gör något annorlunda prioriteringar än investerarna och kreditgivarna beträffande revisionens önskade inriktning. Från skattespecialistens utgångspunkt anses granskningsobjekt som har direkt eller indirekt koppling till skatter och avgifter vara av särskilt stor vikt.

I *del III* lämnas några förslag på åtgärder för att anpassa revisionen med hänsyn tagen till de motstridiga intressen som identifierats i tidigare delar. Ett förslag går ut på att en lagstadgad basrevision och en marknadsstyrd tilläggsrevision införs. Basrevisionen inriktas primärt på sådant som revisorerna lägger ned relativt mycket tid på och som både revisorerna och intressenterna anser att revisorerna kan kvalitetssäkra med förhållandevis god precision. Om det visar sig finnas en efterfrågan kan tilläggsrevisionen inriktas på sådant som är av stor vikt för investerare och kreditgivare, men samtidigt svårt för revisorerna att kvalitetssäkra med hög precision. Vidare behöver det ställas krav på utökad information om revisionens utfall och inriktning. Bristen på genomskinlighet är besvärande för intressenterna och därmed hämmande för revisionen som samhällsangelägenhet. Samtidigt som det finns skäl att utöka rapporteringen till intressenterna måste hänsyn tas till revisorernas utsatta position. Ett sätt att minska revisorernas utsatthet är att införa ett tak för de skadestånd som kan utkrävas. Något som också får anses påkallat är att förändra förhållandena på revisionsarenan och skapa förutsättningar för ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision. En viktig balansgång gäller förhållandet mellan utförarintressen och användarintressen, vilket indirekt handlar om att revision som ”affärer i samhället” inte får överskugga revision som ”samhällsaffärer”. Med tanke på revisionens tilltagande internationalisering kan flera framkomna resultat ligga till grund för fortsatt forskning. Särskilt viktigt förefaller det vara att från olika utgångspunkter, med olika metoder och i olika länder studera påvisade gap mellan revisionens utförar- och användarperspektiv.

Nyckelord: revision, redovisningsinformation, revisorer, intressenter, agentteori, tankemönster, förväntningsgap, gridteknik.

English summary

Auditing is an important activity in today's society. Investors and other stakeholders are dependent on auditors to ensure the quality of the information provided by companies. The assumption underlying this thesis is that auditing is influenced in practice by the thought patterns of auditors. These patterns are shaped in an environment that is both regulated and self-regulated. It is also assumed that the thought patterns of auditors can differ from the thought patterns of stakeholders. The purpose of the thesis is to describe, analyse and compare the thought patterns of Swedish auditors and important stakeholders with regard to the way in which auditors audit information provided by listed companies and how they make statements about this information. The purpose is also to make some suggestions about how the auditing activity can be modified in order to reduce conflicting interests.

This thesis comprises three interconnected parts. In part one, 82 auditors were interviewed using the repertory grid technique and open-ended interview questions. The sample was selected in order to allow a certain degree of generalisation and it was therefore considered important that different categories of auditors were represented with respect to a number of background variables. To assess the stability in the thought patterns of the respondents, six retests were made and, to validate the findings, an expert panel and two reference groups consisting of auditors and other representatives of the auditing profession were consulted. Distinct patterns emerged in the mean grid of the thought patterns of all the respondents. One dimension was related to the time perspective, past versus future, and another to auditing practice. Auditors devote a relatively large amount of time and considerable effort to objects that can be verified satisfactorily, but not to objects that they perceive as being of primary importance to investors and other stakeholders. Moreover, the auditors studied were reluctant to make statements about any information except that elicited according to current practice. They argued that the conduct of an audit in accordance with laws, recommendations and guidelines is all that can be expected of them. In addition to this view, the auditors appeared to be more concerned about their own situation than that of the parties they are supposed to be protecting. Doing thing right seems to be more important than doing the right things. The general picture for the 82 auditors shows moderate homogeneity. This implies that certain differences exist between different auditors, but the differences between different groups proved to be small. No typical thought patterns could be found in any group of auditors.

In part two, 55 investors, 17 creditors and one expert at the National Tax Board were interviewed using the repertory grid technique and open-ended interview questions. Five retests were made, and a focus group consisting of investors and

creditors was consulted. The general pattern of the investors and the creditors is rather evident. Quite in line with the findings of the study on auditors, there is a gap between “performer interests” and “user interests” in the thought pattern of those studied. They believe that auditors primarily audit the kind of information that can be verified satisfactorily, i.e. hard, historical, decision-neutral information. However, future-oriented and soft information is considered relevant to the stakeholders’ decision making process. The latter kind of information is difficult to audit with established methods, and the auditors’ ability to quality-assure this information is called into question. Moreover, from the stakeholders’ point of view, the limited reporting on the outcome of the audit and the choice of auditing objects is regarded as a problem. The differences in the thought patterns of different groups of stakeholders proved to be quite small. The most significant difference is that the tax specialist has different priorities than the investors and the creditors concerning the preferred focus of the auditing. The tax specialist emphasises auditing issues that are directly or indirectly related to taxes and fees.

Part three deals with the identified conflicting interests, and possible measures to modify the auditing task are suggested. One suggestion is to introduce a mandatory primary audit and a market-oriented secondary audit. While the mandatory audit mainly consists of information that can be satisfactorily verified, the market-oriented auditing should examine information from the perspective of investors and creditors. There is also a need for extended information about the outcome of the audit and the choice of auditing objects. The lack of transparency is a problem for the stakeholders, and therefore restricts the value of auditing. The exposed position of auditors should also be considered. One way to cope with this problem is to introduce an upper limit to the liability for damages claims against auditors. Another issue to be considered is the need to initiate discussions to change the balance of power in the auditing arena. The auditing profession’s demands for self-regulation makes it crucial for auditors to balance different interests, instead of focusing more on their own interests. This implies that auditors should consider their task as “societal business” rather than “business performed in society”. Considering the increasing internationalisation of auditing practice, it is important to conduct more research on several of the results put forward in this thesis, especially concerning the discrepancy between the auditors’ perspective of auditing and the stakeholders’ perspective of auditing. This issue should be examined further in both a local and a global perspective.

Keywords: auditing, accounting information, auditors, stakeholders, agency theory, thought patterns, expectation gap, repertory grid.

Förord

Oavsett vad man ger sig i kast med är det nödvändigt att vara omgiven av rätt personer för att vägen ska vara mödan värd. På denna utmanande vandring har jag varit privilegierad i det avseendet. Trots de många och långa arbetsdagarna har det känts som en förmån att vara en del av den forskningsverksamhet som professorerna Einar Häckner och Eva Wallerstedt byggt upp inom redovisnings- och revisionsområdet vid dåvarande Mitthögskolan och nuvarande Mittuniversitetet.

Att jag med glädje kan se tillbaka på tiden i forskningsprogrammet ”Den nya tidens revisor och redovisare” hänger säkert också samman med att vårt arbete väckt viss uppmärksamhet även utanför Sveriges gränser. Den kanske mest minnesvärda upplevelsen var när vi tillsammans med forskargrupper från England, USA och Kanada blev inbjudna till en workshop om revisionsforskning – ”Auditing in Action” – vid London School of Economics i februari 2004. Värddar för arrangemanget var de i dessa kretsar välkända professorerna Michael Power och Christopher Humphrey.

Tillsammans med tre av mina kolleger har jag skrivit en artikel som nyligen publicerades i *European Accounting Review*. Artikeln bygger i allt väsentligt på min licentiatrapport *Revisorerers perspektiv på revision*. Den studien genomfördes till övervägande del 2003 och resultaten ligger även till grund för ett kapitel som jag skrivit i boken *Uppdrag revision*, utgiven av SNS. Huvudredaktör var professor Sven-Erik Johansson från Internationella handelshögskolan i Jönköping och bakom de olika kapitlen står forskare från sju olika lärosäten i Sverige och Norge.

Den del som följer direkt efter det inledande kapitlet i denna avhandling baseras på licentiatrapporten. Den därpå följande delen utgörs av en motsvarande studie från intressenters perspektiv. Största delen av den studien genomfördes 2005. Revisorernas och intressenternas uppfattningar har också ställts mot varandra och i den avslutande delen förs en diskussion om ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision.

Även om jag ensam är ansvarig för det som står skrivet på följande sidor vill jag framhålla att arbetet är präglad av goda råd från andra personer. Först och främst vill jag rikta ett stort tack till min handledare Einar Häckner. Han har funnits till hands från första dagen, läst manus och kommit med insiktsfulla kommentarer. Jag har haft stort utbyte av alla våra samtal, samarbeten och andra aktiviteter under de här åren. Sedan Eva Wallerstedt anslöt till forskningsprogrammet har även hon varit ett stort och viktigt stöd.

Jag vill också tacka professor Finn Tschudi för all hjälp med olika datakörningar och många givande diskussioner i positiv anda. Jag kan heller inte undgå att tacka dem som medverkat i forskningsprogrammet och som på olika sätt bistått mig i arbetet med vissa delar av datainsamlingen.

De som läst och kommenterat hela eller delar av innehållet förtjänar också ett omnämnande. Förutom adjungerad professor emeritus Ulf Gometz vill jag i det sammanhanget speciellt nämna tre personer. Det är Torbjörn Tagesson, Högskolan Kristianstad, och mina två kolleger i Sundsvall, Olof Wahlberg och Leif Lindefelt. I arbetets slutskede har jag även haft förmånen att dra nytta av professor Lars Halléns skarpa blick.

Det känns också angeläget att tacka EU:s strukturfond för södra skogslänsregionen, länsstyrelsen i Västernorrlands län, Sundsvalls kommun och det lokala näringslivet för det ekonomiska stöd som finansierat en del av detta arbete.

Att rikta ett tack till de revisorer, investerare, kreditgivare och andra som ställt tid till förfogande och låtit sig intervjuas inom ramen för detta arbete är egentligen otillräckligt, men det är det bästa jag kan åstadkomma.

Slutligen skänker jag en tanke till alla nära och kära, speciellt till dem från vilka jag känt det största stödet. Jag vill tro att jag under de här åren betett mig på samma sätt som tidigare, med allt vad det innebär på gott och ont.

Sundsvall i oktober 2006

Peter Öhman

Innehållsförteckning

Abstract	ii
Sammanfattning	iii
English summary	v
Förord	vii
Innehållsförteckning	ix
Figurförteckning	xiii
Tabellförteckning	xiv
INLEDNING	1
1 Utgångspunkter	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte	9
1.3 Metodologiska ställningstaganden	10
1.4 Några av arbetets utmärkande drag	12
1.5 Rapportens disposition	13
DEL I	15
2 Revisorer och revision	17
2.1 Tankar formar och formas av arbetet	17
2.2 Forskningsfrågor och syften	19
2.3 Disposition av avhandlingens första del	20
3 Referensram om informationsflöden och kvalitetssäkring	22
3.1 En modell om informationsflöden och kvalitetssäkring	22
3.1.1 Redovisningsskyldiga, redovisningsberättigade och revisorer	22
3.1.2 Ett känsligt trepartsförhållande	25
3.1.3 Två vägar för redovisningsinformation	31
3.1.4 Revisorerers uppgift	35
3.1.5 Sammanfattning	44
3.2 Hur revisorerers uppfattningar formas	45
3.2.1 Likheter och skillnader mellan olika grupper av revisorer	45
3.2.2 Sammanfattning	47
4 Metod	48
4.1 Litteratursökning	48
4.2 Undersökningsdesign och undersökningsmetoder	49
4.2.1 Undersökningsdesign	49
4.2.2 Primär undersökningsmetod (gridteknik)	49
4.2.3 Kompletterande undersökningsmetoder	53
4.3 Pilotundersökningen	54
4.3.1 Gridformulärets framväxt	55
4.3.2 Övriga insatser	57
4.4 Urval	58
4.4.1 Huvudundersökningen	59
4.4.2 Retester	60
4.4.3 Expertutfrågningar	61
4.5 Datainsamling	62
4.5.1 Huvudundersökningen	62

4.5.2 Retester	63
4.5.3 Expertutfrågningar	64
4.6 Dataanalys	66
4.6.1 Huvudundersökningen	67
4.6.2 Retester	74
4.6.3 Expertutfrågningar	74
4.7 Etiska ställningstaganden	75
5 Redovisning av data	76
5.1 Den generella bilden av revisorers uppfattningar	76
5.1.1 Genomsnittsgriden	76
5.1.2 Komplexitet och homogenitet	80
5.2 Olika gruppers uppfattningar	81
5.3 Retester	84
5.4 Öppna frågor	86
5.4.1 En konservativ hållning	86
5.4.2 Ett behov av självbeaktande	92
5.5 Expertutfrågningar	95
6 Resultat i ljuset av referensramen	102
6.1 Revisorer kvalitetssäkrar en viss sorts information	102
6.2 Revisorer inriktar sig på att göra ”saker rätt”	104
6.3 Revisorer vänder blickarna mot sig själva	107
6.4 Revisorer är förändringsobenägna	109
6.5 Revisorer uppvisar kognitiva gap i sina tankemönster	111
7 Sammanfattande slutsatser	113
DEL II	117
8 Intressenter och revision	119
8.1 En heterogen skara med begränsad insyn	119
8.2 Forskningsfrågor och syften	121
8.3 Disposition av avhandlingens andra del	122
9 Referensram om revisionsarenan och förväntningsgap	124
9.1 En arena som grogrund för förväntningsgap	124
9.1.1 Revisionsarenans utformning	124
9.1.2 Intressenternas plats på revisionsarenan	127
9.1.3 Begreppet förväntningsgap	130
9.1.4 Sammanfattning	132
9.2 Olika sorters förväntningsgap	133
9.2.1 Förväntningsgap relaterade till revisionens postulat	134
9.2.2 Förväntningsgap relaterade till att göra ”rätt saker”	138
9.2.3 Förväntningsgap relaterade till att göra ”saker rätt”	140
9.2.4 Sammanfattning	142
10 Tillkommande metodöverväganden	144
10.1 Val av intressentgrupper	144
10.2 Pilotundersökningen	146
10.2.1 Anpassning av gridformulär	147
10.2.2 Framtagande av övriga formulär	150
10.3 Urval	152
10.3.1 Huvudundersökningen	152
10.3.2 Retester	155
10.3.3 Fokusgruppintervjun	155

10.4	Datainsamling	156
10.4.1	Huvudundersökningen.....	156
10.4.2	Retester	157
10.4.3	Fokusgruppintervjun.....	158
10.5	Dataanalys.....	158
10.5.1	Huvudundersökningen.....	158
10.5.2	Retester	160
10.5.3	Fokusgruppintervjun.....	161
11	Redovisning av data	162
11.1	Den generella bilden av investerares och kreditgivares uppfattningar	162
11.1.1	Genomsnittsgriden.....	162
11.1.2	Komplexitet och homogenitet	166
11.2	Olika gruppers uppfattningar	167
11.3	Retester	170
11.4	Öppna frågor	173
11.4.1	Behov av en anpassad revision	173
11.4.2	Dubbla kommunikationsproblem	179
11.5	Revision från skatteverkets perspektiv	184
11.6	Fokusgruppintervjun	187
12	Resultat i ljuset av referensramen	196
12.1	Revisorer anses kvalitetssäkra en viss sorts information.....	197
12.2	Revisorer anses delge intressenterna mager information.....	198
12.3	Revisionen anses inte fullgöra ”sambandsaffärerna” fullt ut	200
12.3.1	Revisorerers kompetens och revisionens inriktning.....	200
12.3.2	Andra ”principalers” påverkan	204
12.4	Revisionen framkallar kognitiva gap och förväntningsgap	206
12.4.1	Intressenters kognitiva gap	207
12.4.2	Förväntningsgap mellan intressenter och revisorer	209
13	Sammanfattande slutsatser	212
DEL III		215
14	Revisorer, intressenter och revision	217
14.1	Utförare mot användare	217
14.2	Forskningsfråga och syfte	218
14.3	Disposition av avhandlingens tredje del	218
15	Referensram om förhållningssätt till förväntningsgap.....	220
15.1	Lagstiftning och förväntningsgap	220
15.2	Revisorsprofessionen och förväntningsgap	222
15.3	Sammanfattning	226
16	Ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision	228
16.1	Några förslag på möjliga åtgärder.....	228
16.1.1	Om inriktningen på revisorerers uppgifter och intressenters nytta.....	229
16.1.2	Om informationen till intressenterna och tryggheten för revisorer	235
16.1.3	Om behovet av balans på revisionsarenan.....	240
16.2	Vägen mot ett integrerat perspektiv i praktiken.....	244
16.3	Sammanfattande slutsatser.....	246
17	Reflektioner och förslag till fortsatt forskning.....	248
17.1	Några av arbetets begränsningar.....	248
17.2	Förslag till fortsatt forskning	250

BILAGOR DEL I	255
Bilaga 1 – Intervjuguide för huvudundersökningen	257
Bilaga 2 – Elementen uppdelade efter område respektive egenskaper	258
Bilaga 3 – Begreppen uppdelade efter inriktning	259
Bilaga 4 – Intervjuade revisorer fördelade i olika grupper	260
Bilaga 5 – Intervjuguide för retester	261
Bilaga 6 – Huvudgrupper av element och begrepp i fyra mindre grider	262
Bilaga 7 – Variabler, underliggande variabler och antal grupper	263
Bilaga 8 – Övergripande kategorier utifrån svaren på öppna frågor	264
Bilaga 9 – Kategoriseringar av revisornas svar på öppna frågor	265
Bilaga 10 – Medelvärden i revisorernas gridformulär	267
Bilaga 11 – Roterade resultat för genomsnittsgriden sorterade på första komponenten	268
Bilaga 12 – Roterade resultat för genomsnittsgriden sorterade på andra komponenten.....	269
Bilaga 13 – Komponenter och varians för revisorerna	270
 BILAGOR DEL II.....	 271
Bilaga 14 – Element och begrepp	273
Bilaga 15 – Intervjuade intressenter fördelade i olika grupper.....	274
Bilaga 16 – Övergripande kategorier utifrån svaren på öppna frågor	275
Bilaga 17 – Kategoriseringar av intressenternas svar på öppna frågor.....	276
Bilaga 18 – Medelvärden i intressenternas gridformulär.....	278
Bilaga 19 – Roterade resultat för genomsnittsgriden sorterade på första komponenten	279
Bilaga 20 – Roterade resultat för genomsnittsgriden sorterade på andra komponenten.....	280
Bilaga 21 – Komponenter och varians för investerare och kreditgivare	281
Bilaga 22 – Komponenter och varians för skattespecialisten	282
 REFERENSER.....	 283
Källor.....	285
Lagar, förordningar, propositioner och direktiv	301

Figurförteckning

Figur 1:1	Rapportens disposition	14
Figur 2:1	Disposition av del I.....	21
Figur 3:1	En modell om informationsflöden och kvalitetssäkring.....	25
Figur 3:2	Förhållandet mellan tre centrala parter	26
Figur 3:3	Två vägar för redovisningsinformation	32
Figur 3:4	Revisorers uppgift	36
Figur 4:1	Ett litet gridformulär	52
Figur 4:2	Gridformuläret.....	57
Figur 4:3	De kompletterande öppna frågorna	58
Figur 4:4	Tidpunkter för datainsamlingen	62
Figur 4:5	Ett kategoriträd för de två första öppna frågorna.	72
Figur 4:6	Ett kategoriträd för den tredje öppna frågan.....	72
Figur 5:1	En varimax-roterad genomsnittsgrid för samtliga revisorer.....	77
Figur 5:2	Respondenternas spridning med avseende på erfarenhet.	82
Figur 6:1	Kvalitetssäkring av en viss sorts redovisningsinformation.	103
Figur 7:1	Informationsflöden och kvalitetssäkring från revisorers perspektiv.	115
Figur 8:1	Disposition av del II.	123
Figur 9:1	En modell om informationsflöden, kvalitetssäkring och rapportering.....	124
Figur 9:2	En modell om revisorers beroende av professionen och revisionsbyråer.	125
Figur 9:3	En modell om revisionsarenan.	127
Figur 9:4	En modell om olika förväntningsgap.	131
Figur 9:5	En modell om revisionsarenan med fokus på den övre relationstriangeln.....	133
Figur 10:1	Gridformuläret.....	150
Figur 10:2	De kompletterande öppna frågorna	151
Figur 10:3	Tidpunkter för datainsamlingen..	156
Figur 11:1	En varimax-roterad genomsnittsgrid för samtliga investerare och kreditgivare.	163
Figur 11:2	Respondenternas spridning med avseende på inriktningen på arbetet..	168
Figur 11:3	En varimax-roterad grid för skattespecialisten.....	185
Figur 12:1	Informationsflöden, kvalitetssäkring, rapportering, kontakter och påverkan....	196
Figur 12:2	En modell om förväntningsgap och kognitiva gap.....	206
Figur 12:3	En modell om intressenters kognitiva gap.....	207
Figur 12:4	En modell om förväntningsgap mellan revisorer och intressenter	210
Figur 14:1	Disposition av del III.	219
Figur 16:1	En modell om omfattningen på olika gransknings- och bedömningsinsatser. ...	236
Figur 17:1	En utvecklad modell om förväntningsgap och kognitiva gap..	251

Tabellförteckning

Tabell 4:1	En uppställning över urvalet	60
Tabell 5:1	Homogeniteter inom och mellan olika grupper av revisorer	83
Tabell 5:2	Korrelationer mellan test och retest	85
Tabell 5:3	Revisorers uppfattningar om att reducera sin granskning.....	86
Tabell 5:4	Revisorers uppfattningar om att utöka sin granskning	88
Tabell 5:5	Revisorers uppfattningar om att lämna utökade uttalanden.....	91
Tabell 5:6	Revisorers skäl till att inte vilja lämna utökad information.....	93
Tabell 5:7	Revisorers fokus för att inte lämna/lämna utökad information	94
Tabell 6:1	Revisorers kognitiva gap.....	111
Tabell 10:1	En uppställning över urvalet	154
Tabell 11:1	Homogeniteter inom och mellan olika grupper av intressenter	169
Tabell 11:2	Korrelationer mellan test och retest	170
Tabell 11:3	Investerares och kreditgivares uppfattningar om revisionens fördelar	173
Tabell 11:4	Investerares och kreditgivares uppfattningar om revisionens nackdelar	174
Tabell 11:5	Investerares och kreditgivares uppfattningar om en utökad granskning	176
Tabell 11:6	Investerares och kreditgivares uppfattningar om inriktningen på revisionen... ..	178
Tabell 11:7	Investerares och kreditgivares uppfattningar om en reducerad granskning.....	180
Tabell 11:8	Investerares och kreditgivares uppfattningar om effekterna av uttalanden	181
Tabell 11:9	Investerares och kreditgivares uppfattningar om utökade uttalanden.....	182
Tabell 12:1	Intressenters kognitiva gap	209
Tabell 12:2	Revisorers uppfattningar i förhållande till intressenters uppfattningar.....	211
Tabell 16:1	Några av revisionens inbyggda och upplevda dilemman	228

INLEDNING

Revision – en problematisk verksamhet

1 Utgångspunkter

1.1 Bakgrund

Sedan långt tillbaka har affärsverksamheter blivit granskade under mer eller mindre revisionsliknande former. Det anses belagt att svenska affärsföretag reviderades regelbundet redan i mitten av 1600-talet (Wallerstedt, 2005:24) och att professionaliseringen av revisionsverksamheten inleddes i mitten av 1800-talet, först i Skottland och sedan i andra länder (Chandler och Edwards, 1996). Revision är således ingen ny företeelse, även om den har förändrats sedan tidigare sekel. Power (1997:14) gör gällande att revisionen utvecklats explosionsartat i den industrialiserade västvärlden och att den nått så många områden och fått ett sådant fotfäste att vi lever i ett ”revisionssamhälle”. Företags affärer är bara ett av många exempel på sådant som numera är föremål för kontinuerlig granskning. Behovet av att kontrollera ansvariga personer och olika sorters information tycks således ha växt sig starkt.

En betydelsefull verksamhet

För privata företag infördes kravet på revision till följd av att ägandet i allt större utsträckning separerades från den operativa ledningen och att företagets behov av riskvilligt kapital ökade. De ägare som inte själva deltog i verksamheten, och som därmed inte kunde övervaka vad som hände, behövde försäkra sig om att deras kapital förvaltades på ett bra sätt och att räkenskaperna återgav utfallet av företagets affärer. Misstron mot att företagets ledning skulle ha ägarnas bästa för ögonen och i alla lägen lämna ut korrekt och fullständig information, ledde till att en neutral part sattes att granska och bedöma redovisningen (Power, 1997: 134). Åtgärden var tänkt att åstadkomma ett slags garanti för att den information om företaget som nådde ägarna var att lita på. Revisionen skulle alltså utgöra ett skydd för investerare och i takt med tiden även för andra redovisningsberättigade intressenter (Lee, 1995).

Betydelsen av den verksamhet som revisorerna bedriver visas tydligast av olika markeringar från samhällets sida. Den starkaste markeringen är att revisionen, precis som redovisningen, omgärdas av lagar och kompletterande regelverk. Lagstiftningen är samhällets sätt att signalera att revision är någonting viktigt. Tack vare det av staten sanktionerade regelverket skapas en efterfrågan på revisionstjänster¹ och därmed ges både verksamheten som sådan och yrkeskåren en stark ställning (Power, 1997:134). Förutom den skyddande lagstiftningen har

¹ Med revisionstjänster avses revisorernas lagstadgade uppdrag, det s.k. kärnuppdraget. Utöver detta kan revisorerna ha olika sidouppdrag. Dessa tilläggstjänster kan utgöras av rådgivning, konsultation, utredningar etc.

även andra saker legat bakom revisorsprofessionens framväxt. Krav på universitetsutbildning, egna intresseföreningar, etiska regler m.m. har gjort det möjligt för revisorerna att inte bara befästa utan även stärka sin ställning (jämför Wilensky, 1964).

En reglerad och självreglerad verksamhet

Sedan 1895 är det enligt svensk lag föreskrivet att ett bolags räkenskaper och styrelsens förvaltning ska granskas av revisorer (Wallerstedt, 2005:26). Lagarna har blivit flera sedan den tiden och idag finns olika lagar som berör revision och revisorer. De övergripande rambestämmelserna för revisorernas olika uppdrag – revision, rådgivning, utredningar, m.m. – finns angivna i revisorslagen (2001:883). Den lagen är inriktad på revisorernas uppträdande i och i viss mån utanför tjänsten samt tillsynen av det arbete som utförs. Utöver detta finns regler om revision i olika speciallagar. Regler för revision i aktiebolag finns i aktiebolagslagen (2005:551) och på motsvarande sätt regleras revision i ekonomiska föreningar och stiftelser. För verksamheter som saknar regler om revision i sina associationsrättsliga lagar finns en särskild revisionslag. För att komplettera lagarna har regeringen utfärdat en förordning om revisorer (SFS 1995:665) och som ett led i anpassningen av de svenska reglerna till EU:s åttonde bolagsrättsliga direktiv, revisorsdirektivet, tillsattes 1995 en statlig tillsynsmyndighet, Revisorsnämnden, för landets godkända och auktoriserade revisorer.

Genom lagregleringen och tillsynen har visserligen regering och riksdag det yttersta ansvaret för att revisionsverksamheten fungerar som det är tänkt, men det är även uttalat att de yrkesverksamma ska ta sitt ansvar (Gometz, 2005:179). I en alltmer komplicerad tillvaro är det inte möjligt att i lag detaljreglera varje tänkbar situation. I revisorslagen hänvisas därför till att revisorerna ska uppträda på ett sätt som står i överensstämmelse med god revisorssed och i aktiebolagslagen anges att revisionen ska vara så omfattande och ingående som god revisions sed kräver. Både god revisorssed och god revisions sed är således förankrade i lag, men samtidigt lämnas det åt praxis att närmare bestämma begreppens innebörd (Gometz, 1997:96).

I Sverige och flera andra länder, inte minst USA och England, har revisorsprofessionen fått bedriva en starkt självreglerad verksamhet (Byington och Sutton, 1991; Fogarthy et al., 1991; Lee, 1995; Sikka och Willmott, 1995; Citron, 2003). Samtidigt som medlemmarna har att rätta sig efter gällande lagar och förordningar, tillåts de vara med och utforma spelreglerna. Representanter för branschorganisationer och andra sakkunniga inom området tolkar lagar och skapar regler och rekommendationer som ligger till grund för praxis (jämför Jönsson, 1985; 1994). Förutom att utfärda rekommendationer och utarbeta direktiv för

vad som är god revisorssed och god revisionssed, finns även andra centrala frågor på den självreglerande agendan. Det gäller inte minst olika slags kontroller av att kvaliteten på verksamheten upprätthålls (Power, 2003).

Den svenska revisorsprofessionen har haft stort inflytande som normgivare. Till följd av sin starka ställning har professionen aktivt påverkat både redovisningens och revisionens utformning och innehåll under en lång följd av år (Edenhammar och Hägg, 1997:10; Artsberg, 2003:103-4). Samtidigt går det inte att bortse ifrån den under senare år tilltagande internationaliseringen inom området (Humphrey, 2001). Delar av det amerikanska regelverket förs över till Europa och Sverige (Jönsson, 2005:152) och de fyra stora revisionsbyråerna breder ut sig runt om i världen (Barrett et al., 2005). Den internationella utvecklingen har bl.a. fört med sig att svenska revisorer har att rätta sig efter internationella redovisnings- och revisionsstandarder som IFRS (International Financial Reporting Standards) och ISA (International Standards on Auditing). Strävandena efter att införa en långtgående harmonisering av kraven på lagstadgad revision inom EU kommer av allt att döma att inverka ytterligare på förhållandena i Sverige och rådande reglering och självreglering. I Europaparlamentets förslag till revisorsdirektiv framgår att alla lagstadgade revisioner bör utföras på grundval av en allmänt accepterad internationell revisionsstandard. I förslaget noteras också att det är viktigt att medlemsländerna gemensamt uppdaterar utbildningskrav och yrkesetiska regler.

En från tid till annan krisdrabbad verksamhet

Historiskt sett finns det flera exempel runt om i världen på att varken redovisningen eller revisionen har kunnat leva upp till det som lagstiftaren hoppats på och allmänheten förväntat sig. Den händelse som väckt störst uppmärksamhet är förmodligen den finansiella kris som utbröt i USA i oktober 1929. Då föll en kort vinstkonjunktur samman, med våldsamma kursfall och rader av bankkrascher som följd. En allvarlig depression utlöstes och en stor del av ansvaret för aktieägarnas förluster lades på den redovisning som ansågs otillräcklig och oförmögen att ge varningssignaler i tid (Hendriksen och van Breda, 1992:66). Den finansiella krisen bidrog till att ett federalt kontrollorgan för redovisning i börsbolag inrättades i USA. Detta kontrollorgan, Securities and Exchange Commission (SEC), har haft stor inverkan på amerikansk redovisningspraxis och den därtill kopplade revisionen (Ryan et al., 1992:68).

Konkurser i börsbolag och andra företag med spritt ägande har visat sig ha särskild betydelse för allmänhetens förtroende för redovisning och revision. Blickarna riktas mot företagsledningarnas ageranden, bristande information till utomstående och revisionens tillkortakommanden. I allmänhet kopplas ”affärs-

misslyckanden” ihop med bristfällig redovisning och ”revisionsmisslyckaden” oavsett hur revisorerna har agerat. Redovisningen ifrågasätts och revisorernas insatser för att garantera redovisningens kvalitet kritiseras offentligt (Power, 1997:27; Porter et al., 2003:126). Omfattande konkurser och andra kritiska händelser för inte bara upp debatten om redovisningsinformationens tillförlitlighet och revisorernas insatser på den offentliga dagordningen, de driver även på utvecklingen av regleringar (Wallerstedt, 2005:43).

Redan på 1920- och 1930-talet var konkurser utlösande faktorer till att nya regler infördes. I både England och Sverige gjordes ingrepp i såväl företagens upplysnings- och redovisningsskyldighet som revisionen till följd av uppmärksammade inhemska händelser (Jones, 1995). England skakades av Royal Mail-fallissemanget och Sverige av Kreugerkraschen. Båda konkurserna förde med sig att revisorernas insatser ifrågasattes med eftertryck. I det senare fallet handlade det bl.a. om att tillgångar övervärderades genom interna transaktioner och att fordringar på andra företag inom Kreugerkoncernen redovisades som likvida medel, utan att den ansvarige revisorn påtalade bedrägerierna. Decennierna efter Kreugerkraschen präglades av olika åtgärder för att förhindra att liknande händelser skulle upprepas i Sverige (Wallerstedt, 2005:30-1). Det föreslogs bl.a. att det skulle ställas krav på revisorernas kompetens, ett förslag som så småningom vann laga kraft. I och med att flera länder var ekonomiskt inblandade hade Kreugerkraschen även internationella förgreningar. Vid sidan av den finansiella krisen i USA var Kreugerimperiets fall en bidragande orsak till att SEC bildades (Flesher och Flesher, 1986).

På 1970-talet drabbades USA av en rad allvarliga redovisningsskandaler (Zeff, 2003a) och när detta scenario upprepades i England på 1980-talet riktades ånyo hård kritik mot redovisningens och revisionens otillräckliga skydd för investerarna (Sikka et al., 1998). För att komma till rätta med problemen ansågs kungsvägen även dessa årtionden vara att se över gällande regelverk. I en kritisk belysning har utvecklingen av både redovisning och revision beskrivits som sprungen ur en serie ”misslyckanden” (Power, 1997:26), där varje ny kris frambringt förnyade översyner och revideringar.

En fortsatt problematisk verksamhet

De frågor som tyngt revisorsprofessionen genom åren (jämför Chandler och Edwards, 1996; Zeff 2003a; Zeff 2003b; Gometz, 2005) är alltså aktuella, nu kanske i högre grad än någonsin tidigare. Efter en rad uppmärksammade händelser på den amerikanska företagssenen i början på 2000-talet, ofta exemplifierade av Enron, Global Crossing, WorldCom, Sunbeam och Waste Management, ifrågasattes innehållet i företagens redovisningar och kvaliteten på revisionen.

Dessutom kopplades revisorernas ageranden samman med ekonomiska förluster för berörda intressenter. Många av dem som litade på att informationen i företagens redovisningshandlingar speglade affärsverksamheten, och därmed indirekt satte sin tilltro till företagsledning, redovisare och revisorer, drabbades oförskyllt. Aktieägare såg sina placeringar bli värdelösa, finansiärer fick inte tillbaka utlånade pengar, leverantörer fick inte betalt för levererade varor och tjänster, anställda miste sina jobb och flera berörda myndigheter fick ett bryskt uppvaknande. Många upprörda frågor ställdes i redovisningsskandalernas kölvatten; hur kunde företagen missköta sin redovisning så grovt, och därmed låta investerare och övriga intressenter lida ekonomisk skada, utan att revisorerna slog larm?

Att en av världens fem största revisionsbyråer, Arthur Andersen, upplöstes till följd av sitt engagemang i Enron, gjorde situationen än mer besvärande. Det bidrog också till att både lagstiftaren och företrädare för revisorsprofessionen i USA snabbt vidtog åtgärder för att försöka förbättra ryktet och förhindra liknande händelser i framtiden (Morrison, 2004). Den mest omtalade förändringen var införandet av Sarbanes-Oxley Act år 2002, med hårdare krav på både företagsledare och revisorer (Rezaee, 2004).

Det var inte bara de amerikanska redovisningsskandalerna och Arthur Andersens sönderfall som placerade revisorerna i händelsernas centrum under 2000-talets första år. Rader av uppseendeväckande redovisningsskandaler inträffade runt om i världen. I Europa riktades stor uppmärksamhet mot italienska Parmalat, holländska Ahold och franska Vivendi, men det gick att ta del av en omfattande massmedial rapportering om snarlika fall även i Sverige. Till följd av uppståndelsen kring framför allt Skandia och Intrum Justitia riktades ljuset mot såväl enskilda revisorer som hela revisionsbranschen. De ansvariga revisorernas insatser i Skandia och Intrum Justitia blev också föremål för Revisorsnämndens särskilda granskning. Dessa kritiska händelser medförde att ansvariga politiker tillsatte utredningar för att om möjligt strama upp regelverket för redovisning och revision ytterligare även i Sverige.

Även om de insatser som gjorts runt om i världen, från införandet av Sarbanes-Oxley Act till andra åtgärder, kan tyckas kraftfulla bygger de på ett beprövat recept: att se över och justera gällande regelverk. Det verkar således inte enbart som om gårdagens problem är dagens problem. Gårdagens lösningar tycks alltså vara dagens lösningar.

En tämligen utforskad verksamhet

Trots dess betydelse och de återkommande problemen har det akademiska intresset för revisionsområdet varit tämligen svalt. Uppmärksamheten har av tra-

dition riktats mot redovisningsfrågor snarare än mot frågor rörande revision. Revisionsforskningen anses ha initierats så sent som i början av 1960-talet, när revision inte längre betraktades som konst eller hantverk av forskarsamhället (Solomon och Shields, 1995:141). Merparten av denna forskning hade sin hemvist i USA och England.

I revisionsforskningens linda var det naturvetenskapliga vetenskapsidealet dominerande. Tilltron till experiment, strukturerade enkäter och statistik var stor, vilket kom att prägla de första försöken att generera kunskap om revisorernas arbete (Mautz och Sharaf, 1961). Fenomen som kunde observeras, registreras och mätas objektivt betraktades som relevanta och begrepp som bevis och verifiering blev ledord för denna forskning. Den teoretiska inriktningen tog i relativt stor utsträckning sin utgångspunkt i agentteorin (jämför Eisenhardt, 1989) och den problematiska relationen mellan principaler (investorare) och agenter (företagsledare). Sådana avstamp kan framför allt kopplas samman med revisionens ekonomiska aspekter (Lee, 1993:9; Deegan 2000:53). Samtidigt har det i olika sammanhang, både vid denna och senare tidpunkter, betonats att revisionen har en viktig uppgift att fylla i samhället och att den berör en rad olika intressenter (Flint, 1988:5; Gometz, 2005:163).

I takt med att psykologin blev en allt starkare inspirationskälla under 1970-talet tog den kognitiva inriktningen överhanden. I denna inriktning, som fortfarande dominerar revisionsforskningen, tas det bakomliggande systemet av lagar, regler, rekommendationer och normer för givet (Power, 2003). Därav följer att även institutionell teori fångar ett visst intresse (jämför Scott, 2001:51; Power 2003). Vanligtvis placeras revisorernas arbete eller revisorn som person i centrum och det observeras hur olika revisorer agerar i regelsystemet. Främst studeras hur de uppfattar olika granskningsuppgifter, hur de reagerar på olika varningssignaler och vilka bedömningar och ställningstaganden de gör. I studier som ofta baseras på experiment (Gibbins och Swieringa, 1995:245; Humphrey, 2001) undersöks bl.a. vilken grad av stabilitet som finns i revisorers bedömningar över tiden och vilken grad av samstämmighet som finns mellan olika revisorers bedömningar av enskilda granskningsobjekt. De jämförande undersökningarna har företrädesvis ställt grupper av revisorer med olika erfarenhet mot varandra (Libby, 1995).

När datorer och statistiska metoder började bli viktiga hjälpmedel på 1970- och 80-talen väcktes ett intresse för hur datorernas kapacitet skulle kunna användas. I försöken att bedöma revisionens effektivitet växte den klassiska debatten om ”structure” (objektiv formalisering) kontra ”judgement” (professionellt subjektiva bedömningar) fram. Detta har blivit en av de dominerande grenarna inom den kognitivt inriktade revisionsforskningen (Solomon och Trotman, 2003).

Det har hävdats att den kognitiva inriktningen har exkluderat stora delar av den omgivning i vilken revisionen verkar (Solomon och Shields, 1995:166-70). De studier som behandlar frågor om revisorers oberoende och det s.k. förväntningsgapet fokuserar förvisso även intressenters uppfattningar om vad som är revisorernas uppgifter och skyldigheter, men inte fullt ut hur parterna agerar eller hur de tolkar och förstår sammanhanget. En försiktigt framväxande inriktning, den sociologiskt orienterade revisionsforskningen, ser inte det bakomliggande systemet av lagar, regler, rekommendationer och normer som givet (Power, 2003). I stället fokuseras revision i praktiken. Ambitionen är att komma nära området och dess aktörer. Revisorernas arbete ses i sitt sociala, organisatoriska och ekonomiska sammanhang och i den historiska samtid där det förekommer. Forskning inriktad på redovisning och revision i sitt vardagssammanhang efterlystes redan av Tomkins och Groves (1983). Den forskning som placerar revisorer och revision i sitt sammanhang är fortfarande sparsamt förekommande och få studier på fältet har genomförts (Gendron och Bédard, 2001; Power, 2003).

Med tanke på att revisionsforskningen inte har mer än runt femtio år på nacken (Solomon och Shields, 1995:141) är det inte förvånande att kunskapsbasen inom området har beskrivits som tämligen svag (Power, 1997:28). Bristen på forskning inom revisionsområdet i stort har också påtalats av vetenskapssamhället. Exempelvis har redaktörer för internationella tidskrifter efterlyst forskning som bidrar till att innehållet i revisionens ”svarta låda” synliggörs (Hopwood, 1996). Uppmaningarna har delvis blivit hörsammade, även från forskare verksamma i andra länder än USA och England, och antalet studier har ökat under senare år.

I Sverige har revisionsforskningen varit begränsad och bedrivits med små resurser (Johansson et al., 2005:209-10). Visserligen har några avhandlingar skrivits och ett antal artiklar publicerats i internationella tidskrifter, men trots detta får antalet undersökningar och publiceringar inom området anses vara förhållandevis litet. Även om ett ökat nationellt intresse för revisionsfrågor har kunnat spåras – bl.a. har forskargrupper bildats vid några av landets universitet och högskolor – måste revisionsverksamheten i Sverige fortfarande betraktas som otillräckligt genomlyst.

1.2 Syfte

Mot bakgrund av revisionsarbetets vikt i en starkt reglerad och självreglerad miljö, den senaste tidens redovisningsskandaler samt den kritik som riktats mot revisionsverksamheten är det angeläget att anlägga olika perspektiv på revision. Att området är tämligen utforskat borde ytterligare motivera en sådan ansats.

Det övergripande syftet med denna avhandling är:

- att kartlägga revisorers och centrala intressenters uppfattningar om revisorernas kärnuppdrag, dvs. granskning och bedömning av och uttalanden om redovisningsinformation, ställa olika uppfattningar mot varandra och lämna förslag för att om möjligt anpassa revisionen med hänsyn tagen till olika parter intressen.

Specifika syften kopplade till detta övergripande syfte anges i var och en av de tre delar som utgör återstoden av denna avhandling. Respektive syfte presenteras i sitt sammanhang och tillsammans med ställda forskningsfrågor.

1.3 Metodologiska ställningstaganden

Vetenskapssynen kan sägas utgå från synen på verkligheten och kunskapens natur. Ofta ställs två ytterligheter mot varandra (Campbell, 1988). Ett synsätt är att det finns en given verklighet som kan identifieras och beskrivas objektivt. Det vi får kunskap om är objekt, föremål och fenomen i världen som sägs existera oberoende av våra uppfattningar. Ett annat synsätt grundar sig på att verkligheten kan betraktas som sociala konstruktioner. Det vi får kunskap om, dvs. objektets eller subjektets existens eller egenskaper, är då helt eller delvis beroende av vårt medvetande och vår sociala interaktion.

Inom samhällsvetenskapen råder delade meningar om det är möjligt att utgå från skilda verklighetsuppfattningar. Det gäller även inom redovisnings- och revisionsforskningen (Tomkins och Groves, 1983). De som kämpar för sin renodlade verklighetsuppfattning hävdar att de två ontologiska utgångspunkterna är oförenliga, medan bl.a. Campbell (1988) och Bryman (2001) förordar en måttfull och pragmatisk hållning som tillåter ett dubbelt perspektiv. I ett försök att ange en vetenskaplig position tar jag avstånd från både renodlad objektivism och renodlad subjektivism (jämför Cook och Campbell, 1979; Campbell, 1988). Det är möjligt att det finns en objektiv verklighet, men den kan aldrig uppfattas fullt ut och heller aldrig bli perfekt avbildad. En forskares uppfattning är således bara ett av flera sätt att känna till verkligheten.

Synen på vetenskap kan även betraktas i termer av reglering kontra förändring (Burell och Morgan, 1979:17). Om utgångspunkten är reglering accepteras bevarandet av rådande ordning, s.k. status quo. Om utgångspunkten är förändring riktas ljuset i stället mot djupt rotade konflikter, radikala förändringar och förklaringar till dessa förändringar. Inte heller i det här fallet är mitt förhållningssätt renodlat antingen eller. I stället vill jag slå ett slag för en forskning

som beskriver och kritiskt analyserar vissa fenomen och som i en förlängning kan skapa debatt och bidra till förändringar.

Vidare skiljer man vanligtvis mellan en deduktiv och en induktiv forskningsansats (Molander, 1988:153; Alvesson och Sköldberg, 1994:41). I det första fallet går man från teori till empirisk prövning. Utifrån teoretiska överväganden och det man vet om ett visst område, härleds ofta ett antal hypoteser eller föreställningar som testas empiriskt. I det andra fallet går man från empiri till teori. Utifrån påståenden om att något gäller för några företeelser av ett visst slag, blir slutledningen att det gäller för alla företeelser av detta slag.

Även om dessa båda forskningsansatser i en mening går att skilja från varandra, är det svårt att dra någon tydlig gräns mellan dem eftersom samhällsvetenskapliga studier kan innehålla inslag av bägge. För att få en god överensstämmelse mellan teori och empiriska observationer kan det vara fruktbart att låta deduktiva och induktiva inslag växelverka (Wigblad, 1997:31). I sin förlängning kan en kombination av de två forskningsansatserna utgöra basen för en särskild ansats, s.k. abduktion (Alvesson och Sköldberg, 1994:42). Min hållning är att deduktiva inslag med fördel kan kombineras med induktiva inslag. När det finns tydliga teoretiska utgångspunkter är det lämpligt att låta referensramen ligga till grund för datainsamlingen. Samtidigt kan empiriska data efter hand komma att justera delar av referensramen.

En annan skiljelinje dras ofta mellan kvantitativa och kvalitativa forskningsstrategier (Bryman, 2001:33). Kvantitativ forskning kännetecknas av att många enheter studeras och mäts på ett standardiserat och strukturerat sätt. Genom att samla in och analysera information på detta sätt kan resultaten användas för att göra generaliseringar. Kvalitativ forskning kännetecknas ofta av att få enheter studeras, men det sker på ett flexibelt sätt och med intresse för enskilda undersökningsenheters egenart. Med detta sätt att samla in och analysera information kan svårämbara egenskaper undersökas och resultaten tolkas i syfte att erhålla en djupare förståelse.

Allmänt hävdas att det bör finnas en vetenskapsteoretisk grund för valet av forskningsstrategi (Miles och Huberman, 1994:4). Vanligtvis förknippas kvantitativt respektive kvalitativt inriktad forskning med tydliga ontologiska och epistemologiska grundantaganden (Bryman, 2001:34). Grunden för en kvantitativ forskningsstrategi utgörs av objektivism och teorin hanteras då med deduktiva förtecken, medan en kvalitativ forskningsstrategi grundar sig på konstruktionism och en i huvudsak induktiv ansats. I likhet med Campbell (1988) och Bryman (2001) uppfattar jag emellertid inte dessa kopplingar som givna. Det innebär att forskningsstrategierna inte behöver stå och falla med verklighetsuppfattning, kunskapssyn och teoretisk forskningsansats. Eftersom jag förespråkar en prag-

matisk hållning förefaller det inte särskilt genomtänkt att ensidigt ta ställning för antingen kvantitativa eller kvalitativa forskningsstrategier. Min ståndpunkt är i stället att strategierna är möjliga att kombinera. En tämligen utbredd uppfattning tycks också vara att det är möjligt att förena kvantitativa och kvalitativa inslag i en och samma undersökning och att resultaten då kan stärka och bekräfta varandra ömsesidigt (se Denzin, 1970; Campbell, 1988; Patton, 1990; Cohen och Manion, 1994; Miles och Huberman, 1994; Bryman, 2001; Yin, 2003).

Ställningstagandet innebär att jag anser att beskrivningarna av kvantitativ och kvalitativ forskning som skilda idealtyper innehåller vissa övertoner (jämför Cook och Campbell, 1979; Campbell, 1988; Bryman, 2001). Det kan exempelvis finnas ett intresse för vad människor tänker och gör hos både kvantitativt och kvalitativt inriktade forskare (Bryman, 2001:400). Skillnaden mellan räkneoperationer och tolkningar får heller inte uppfattas på så sätt att tolkningar saknar plats i kvantitativ forskning. Kvantitativa dataanalyser kan delas in i en statistisk analysdel som innebär en beräkning av kännetecken och en tolkande analysdel som innebär att resultaten av den statistiska analysen sätts in i ett större sammanhang. I kvantitativ forskning kan det således förekomma ett betydande inslag av tolkning (Seippel, 1999). Likaså kan en kvantifiering av resultat från kvalitativa undersökningar visa hur pass allmängiltiga de företeelser som studeras är (Silverman, 1985).

1.4 Några av arbetets utmärkande drag

Redan i det här skedet kan några av avhandlingens utmärkande drag anges. Ett av dessa kännetecken är att *ett kritiskt förhållningssätt anläggs*. Ett skäl till att anlägga ett kritiskt förhållningssätt är att dagens och gårdagens problem tycks gå hand i hand inom revisionsområdet. Ett annat skäl är att avsaknaden av studier med ett kritiskt förhållningssätt är stor i den inhemska revisionsforskningen (jämför Johansson et al., 2005:209-10). Ett tredje skäl är att revision i sig handlar om kritisk granskning och professionell skepsis (FAR, 2004:13), vilket borde göra det valda förhållningssättet än intressantare. På olika sätt kommer den kritiska hållningen att spegla sig i det följande arbetet, bl.a. i valet av litteratur.

Ett annat kännetecken är *det sätt på vilket olika teorier och forskningsinriktningar förenas*. Till följd av att arbetet tar ett första teoretiskt avstamp i agentteorin går det förvisso i linje med andra studier inom området, men samtidigt kan flera andra teoretiska utgångspunkter spåras. Redovisningsteorin ges visst utrymme, revisionens institutionella ram gör sig påmind och vissa delar av revisionsteorin behandlas, såsom structure-judgement och förväntningsgap.

Den kognitiva inriktningen inom revisionsforskningen framträder tydligt. Det framgår av intresset för olika parter uppfattningar om revisorernas granskning och bedömning av företags redovisningsinformation och att det i vissa sammanhang hänvisas till rådande regelsystem. Vidare används kognitiv teori som grund för olika metodval. Arbetet kan dock inte helt och hållet placeras i den dominerande fåran av revisionsforskningen. Några aspekter gör att arbetet har vissa beröringspunkter med den sociologiskt orienterade revisionsforskningen. En sådan aspekt är försöken att placera parterna i ett sammanhang där de även får möjlighet att vända blickarna mot varandra. En annan aspekt är intresset för hur parterna uppfattar situationer när de får gå bortom gällande regler och etablerad praxis. Därmed vidgas ramarna för arbetet.

Ett tredje kännetecken är att *sammankopplingen av kvantitativa och kvalitativa forskningsstrategier gör det möjligt att använda metoder och kombinationer av metoder som inte använts i tidigare revisionsstudier*. Som redan framgått går det att vidga ramarna för en undersökning genom att kombinera kvantitativa och kvalitativa forskningsstrategier och utifrån en sådan utgångspunkt designa olika empiriska studier. Kännetecknande för detta arbete är att en primär undersökningsmetod används för att kartlägga olika uppfattningar och att denna metod kombineras med andra metoder på ett sådant sätt att både kvantitativa och kvalitativa inslag ingår i metodarsenalen.

Att avhandlingen har olika teoretiska utgångspunkter och utgår från olika inriktningar inom revisionsforskningen gör säkerligen att den i någon mån kan betraktas som eklektisk. Likaså kan ambitionen att skapa en mångfasetterad ram för insamling och analys av data göra att den tappar något av sin fokusering. Samtidigt kan det vara önskvärt att acceptera en flora av utgångspunkter för att generera kunskap om ett område, eftersom området då kan belysas mer allsidigt (jämför Cohen och Manion, 1994; Hellgren och Löwstedt, 1997; Häckner, 2001). Möjligtvis kan detta bidra till att ge en någorlunda helhetsinriktad bild av de fenomen som studeras och en vidgad kunskapsbas inom det aktuella området (jämför Tomkins och Groves, 1983; Bryman, 2001; Yin, 2003).

1.5 Rapportens disposition

Rapportens disposition framgår av nedanstående figur. Det inledande kapitlet följs av tre sammanhängande delar. Sist finns bilagor och referenser.

Det inledande kapitlet innehåller fem avsnitt: bakgrund, syfte, metodologiska ställningstaganden, några av arbetets utmärkande drag och rapportens disposition.



Del I – revision från revisorers perspektiv – består av en studie inriktad på revisorers uppfattningar om sitt kärnuppdrag.



Del II – revision från redovisningsberättigades perspektiv – utgörs av en studie som primärt är inriktad på hur investerare och kreditgivare ser på revisionen. Studien utgår från resultaten i del I och det görs även jämförelser mellan redovisningsberättigade intressenters och revisorers uppfattningar.



Del III – revision från ett integrerat perspektiv – behandlar revisionsverksamheten på grundval av de uppfattningar som framkommit i tidigare delar. I denna avslutande del presenteras några förslag för att om möjligt reducera motstridiga intressen.



Bilagor och referenser.

Figur 1:1 Rapportens disposition.

Även om avhandlingen bygger på två större empiriska studier ska den ses som ett sammanhållet arbete. Studierna genomfördes sekventiellt och knyts ihop i den tredje och avslutande delen. I var och en av de tre delarna anges forskningsfrågor och syften kopplade till det övergripande syftet. Framställningen knyter an till att den andra studien fordrar tillkommande referensram och metod. Även den tredje delen kräver en något vidgad referensram. I samtliga tre delar ingår således kapitel som har karaktären av referensram. Metodfrågorna behandlas i huvudsak i del I, men tillkommande metodöverväganden ges plats i del II.

DEL I

Revision – revisorers perspektiv

2 Revisorer och revision

Det ställs stora krav på dem som ska arbeta som yrkesrevisorer (FAR, 2004). Det är inte nog med att arbetet är reglerat av lagar, regler och riktlinjer. För att få granska och bedöma företags redovisningsinformation ska en revisor ha genomgått föreskriven utbildning och praktik samt avlagt godkänd yrkesexamination. Ansvarvilar särskilt tungt på de påskrivande revisorerna, som med sina namnteckningar ska intyga att allt gått ”rätt och riktigt till” och att den information som företagen lämnar ut till intressenterna är att lita på.

2.1 Tankar formar och formas av arbetet

Revisorernas arbete kan ses som ett resultat av deras tankar och handlingar. I likhet med andra yrkesverksamma personer formas revisorernas tankar och handlingar av deras referensramar. Referensramarna består av olika begreppssystem och varje begrepp kan relateras till objekt, personer, händelser eller attribut (Novak och Gowin, 1984; Häckner och Tschudi, 1994). Ett föremål, en kollega eller en viss händelse kan med andra ord framkalla olika uppfattningar hos en individ. En revisor kan uppleva att en viss sak är förhållandevis lätt att granska, medan en annan sak är förhållandevis svår att granska och en tredje ligger någonstans däremellan. Samtidigt kan vart och ett av de tre objekten upplevas som mer eller mindre viktigt att granska. Det intressanta är alltså inte bara vilka uppfattningar om olika objekt som ingår i revisorernas begreppssystem. Minst lika centralt är det att rikta in sig på vilka relationer som finns mellan olika objekt utifrån olika utgångspunkter. Det kan exempelvis visa sig att ett objekt som anses vara lättare att granska än ett annat objekt samtidigt uppfattas som förhållandevis mindre viktigt att lägga ned tid på.

De begreppssystem som revisorer och andra individer utvecklar benämns vanligen kognitiva strukturer, tankemönster eller liknande. Ibland används kognitiva strukturer och tankemönster i stort sett synonymt med begreppet uppfattning, trots att uppfattningar även kan avse delar av ett tankemönster (Hellgren och Löwstedt, 1997:61). För att världen inte ska upplevas som kaotisk krävs att individerna har en förmåga att utveckla strukturerade tankemönster (jämför Bannister och Fransella, 1986) som utifrån erfarenheter och interaktion med människor i omgivningen formar grunden för selektiva beteenden (Patterson, 1996). I såväl vardags- som yrkeslivet vägleds individerna av de händelser de är med om och de erfarenheter de har samlat på sig (Hellgren och Löwstedt, 1997: 35).

Från en psykologisk utgångspunkt ska inte tankar och handlingar ses som separata funktioner, utan som integrerade delar i en människas repertoar (Fransella et

al., 2003:150). Tankar och handlingar är ömsesidigt koordinerade och det är således inte alltid möjligt att bestämma vad som är orsak och verkan (Häckner, 2001). Tankar kan tänkas och handlingar utföras mer eller mindre medvetet, ibland till och med helt automatiskt (Ashford och Fried, 1988). Det betyder att handlingar ibland kan vara följden av reflekterande tankeverksamhet och ibland av automatiserade vanor. Handlingar som upplevs som viktiga, och som därmed kan betecknas som psykologiskt centrala, baseras i hög grad på erfarenhet. Frågor som refererar till revisorernas dagliga arbetsuppgifter och sammanhang, och därmed delvis till deras professionella identiteter, kan antas vara centrala för dem. De som är verksamma inom starkt reglerade områden, som redovisning och revision, tenderar att utveckla relativt detaljrika tankemönster. Väl utvecklade tankemönster är inte bara mer komplexa, organiserade och nyanserade än andra tankemönster, utan också mer konservativa och svårare att förändra (Hellgren och Löwstedt, 1997:50).

Sambandet mellan en individs tankemönster och interaktionen i en grupp är ofta starkt. Både tankar och handlingar är i hög grad påverkade av individers socialisation (Ickes och Gonzales, 1994). En individs identitet och självuppfattning kan till och med anses vara ett resultat av sociala processer (Gioia et al., 2000). Det gäller inte minst för revisorer eftersom de ska vara medlemmar i revisorsprofessionen, anställda vid en revisionsbyrå och beredda att utföra arbetet tillsammans med kolleger i ett team. Enskilda revisorers tankemönster kan med andra ord vara färgade av rådande uppfattningar inom såväl revisorsteamet och revisionsbyrån som revisorsprofessionen. Att göra någonting tillsammans med andra är en social aktivitet som kan leda till att gemensamma bilder av verkligheten skapas (Hellgren och Löwstedt, 1997:27) och till en förhållandevis hög samstämmighet i uppfattningar.

Inom den institutionella ramen (jämför Scott, 2001:51) skapar revisorer förståelse för sin värld, tolkar olika situationer och agerar därefter. En revisors uppfattning kan influera andra revisorer, lika väl som en revisor kan låta sig påverkas av sina kollegers åsikter. Exempelvis kan en grupp revisorer utveckla uppfattningar vars giltighet medlemmarna löpande stämmer av med varandra. Förutsatt att två eller flera revisorer eller grupper av revisorer uppfattar något på samma sätt kan man säga att det föreligger intersubjektivitet i uppfattningar. Detta leder till att saker ofta upplevs som objektiva (jämför Berger och Luckmann, 1967:56-9).

2.2 Forskningsfrågor och syften

Mot bakgrund av att det ställs speciella krav på revisorer och att de interagerar, tänker och handlar i ljuset av detta, förefaller det intressant och kanske till och med viktigt att studera hur de revisorer som utför arbetet i praktiken ser på sin uppgift och på möjligheterna att delvis förändra denna.

Den föreliggande studien handlar om vad svenska revisorer tänker om sitt kärnuppdrag och om det finns en överensstämmelse mellan vad de gör och vad de uppfattar som särskilt viktigt för investerare och övriga intressenter. Intresset riktas mot revisorerens tankemönster² och två forskningsfrågor formuleras enligt följande:

- Hur ser svenska revisorer, enligt gällande regelverk och praxis, på granskningen och bedömningen av redovisningsinformation som lämnas av noterade företag?
- Hur ser svenska revisorer på möjligheter och konsekvenser av att göra uttalanden om denna information, om de tillåts gå utanför gällande regelverk och praxis?

Studien är således inriktad på revision av noterade företags³ redovisningsinformation⁴ från revisorers perspektiv. Den har tre syften:

- att beskriva och analysera svenska revisorers uppfattningar om granskningen och bedömningen av noterade företags redovisningsinformation, enligt gällande regelverk och praxis.
- att beskriva och analysera svenska revisorers uppfattningar om att göra uttalanden om denna information, om de tillåts frigöra sig från gällande regelverk och praxis.
- att jämföra och dra slutsatser om innehåll, komplexitet och homogenitet i revisorerens tankemönster och i vilken omfattning uppfattningarna skiljer sig åt mellan olika grupper av revisorer.

² Med tankemönster avses en individs begreppssystem. Begreppet tankemönster ges en något precisare innebörd än begreppet uppfattning. För att avbilda ett begreppssystem krävs någon form av kognitiv karta, medan uppfattningar kan kartläggas med hjälp av kompletterande metoder och avse såväl hela som delar av ett begreppssystem.

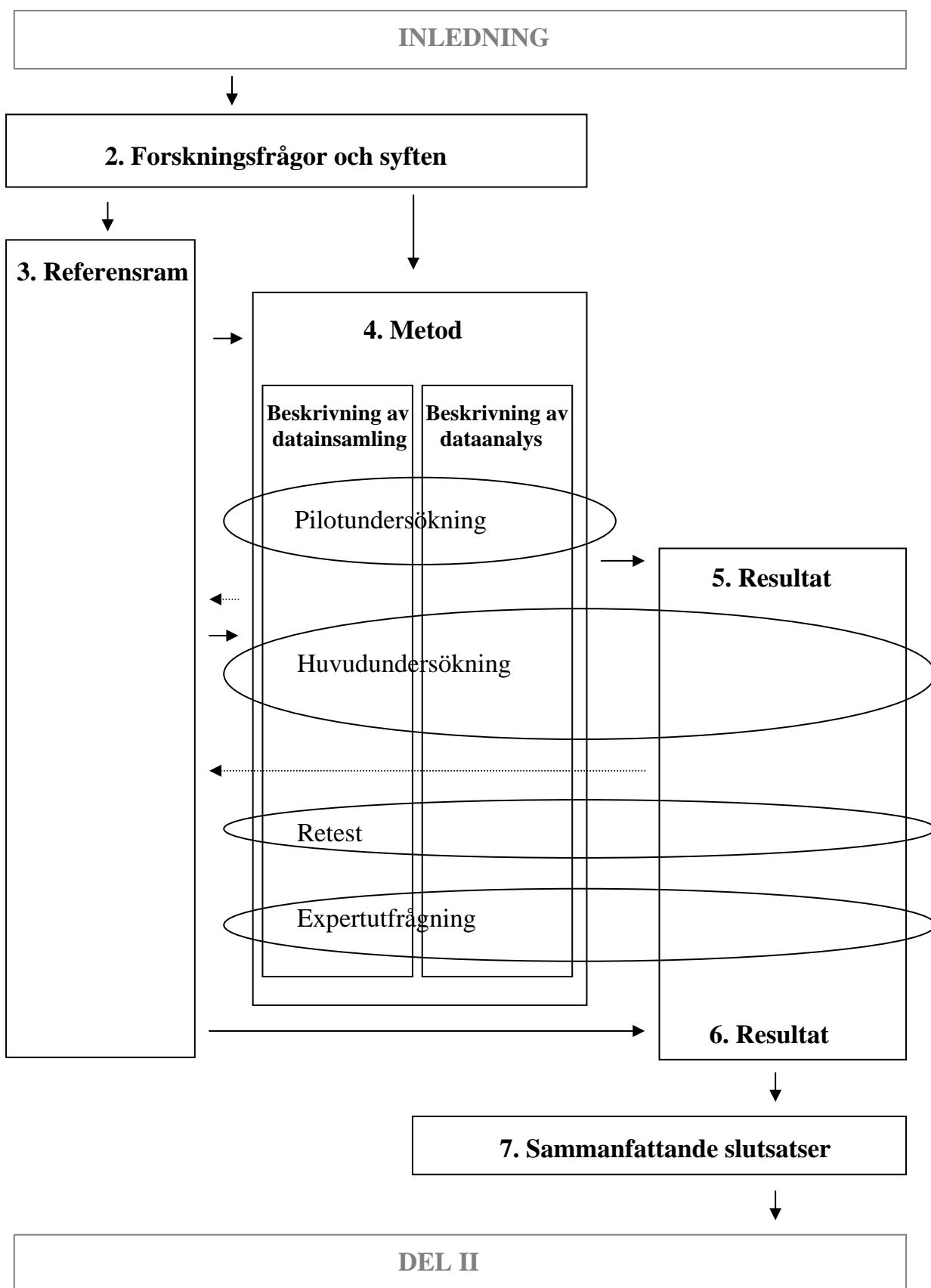
³ Med noterade företag avses sådana företag som är noterade på någon av Stockholmsbörsens listor. Noterade företag får symbolisera företag med spritt ägande.

⁴ Med redovisningsinformation i vid mening avses all extern information som företag redovisar som underlag för intressenternas beslutsfattande. Information finns i årsredovisningshandlingar, men kan även delges i "kortperiodiska" rapporter och i andra former.

2.3 Disposition av avhandlingens första del

Denna del innehåller sex kapitel. I kapitel 2 har forskningsfrågor och syften formulerats. I kapitel 3 behandlas den teoretiska referensramen. I kapitel 4 beskrivs valda undersökningsmetoder samt tillvägagångssätt i samband med pilotundersökning, huvudundersökning, uppföljande intervjuer (s.k. retester) och expertutfrågningar. I kapitel 5 redovisas studiens resultat efter statistiska analyser och tolkningar. I kapitel 6 analyseras resultaten mot referensramen och i kapitel 7 anges de sammanfattande slutsatserna.

Nedanstående figur syftar till att visualisera dispositionen och klargöra sambanden mellan olika kapitel och delar. Notera att de streckade pilarna symboliserar en sorts växelverkan mellan den teoretiska referensramen och insamlade data. För att få en någorlunda god passform mellan teoretiska begrepp och empiriska data jämförs dessa löpande med varandra.



Figur 2:1 Disposition av del I.

3 Referensram om informationsflöden och kvalitetssäkring

Referensramen består av två avsnitt. Det första avsnittet utgörs av en modell-diskussion som utgår från förhållandet mellan tre centrala parter. Det andra avsnittet är inriktat på likheter och skillnader i uppfattningar mellan olika grupper av revisorer.

3.1 En modell om informationsflöden och kvalitetssäkring

3.1.1 Redovisningsskyldiga, redovisningsberättigade och revisorer

Även om agentteorin är en i grunden mikroekonomisk teoribildning som inte tar hänsyn till den rikedom som genomsyrar mänskligt beteende, är några av dess utgångspunkter värda att ta fasta på när relationen mellan företagsledare och ägare förs på tal. Enligt agentteorin anlitas företagsledare, s.k. agenter, för att utföra vissa uppgifter för ägares räkning. Ägarna, s.k. principaler, kontrakterar företagsledarna för att de ska utföra ett arbete och ersättas för det (Jensen och Meckling, 1976). Intressekonflikter lyfts fram som centrala inslag i förhållandet mellan de båda parterna. Det hävdas att företagsledare primärt handlar i eget intresse, vilket innebär att ägarnas avkastning inte per automatik maximeras i bolag med spritt ägande (Pratt och Zeckhuser, 1985; Donaldson och Davis, 1991). Rädslan för att agenten ska handla i eget intresse i stället för att följa kontraktets intentioner och sträva efter att maximera principalens avkastning utgör en risk och en osäkerhet för principalen (jämför Fiet, 1995). Det är därför viktigt att principalen utformar kontraktet så att agenten förmås agera i linje med principalens intresse (Fama, 1980). Ett sätt är att belöna agenten om företaget går bra i ekonomiskt avseende (Scott, 2003:312).

Något som poängteras i agentteorin är att ofullständig eller asymmetrisk information utgör ett problem (Akerlof, 1970). Det finns situationer när alla fakta inte är kända och alla konsekvenser inte kan övervägas av båda parter (Hendriksen och van Breda, 1992:207). Den ena parten, ofta företagsledaren, kan ha information som är högst relevant, men som inte delges och därför förblir okänd för den andra parten. Företagsledaren kan då agera på ett sätt som är omöjligt att kontrollera för ägarna och som därmed inte kan kontrakteras (Besanko et al., 1996).

En underlättande omständighet är att företagen är redovisningsskyldiga (Spira, 2001). Denna skyldighet innebär primärt att utfallet av den senaste periodens händelser ska offentliggöras för att visa hur agenten har förvaltat de av principalen anförtrodda resurserna. En utförlig beskrivning av innebörden av redovis-

ningsansvar tar sin utgångspunkt i agentteorin och framför allt redovisningens förvaltande roll, s.k. stewardship (Ijiri, 1975). I enlighet med agentteorin utgår Ijiri från att det finns en konflikt mellan den som lämnar redovisningsinformation och den som tar emot informationen. Samtidigt fäster han avseende vid beteendemässiga aspekter. Det visar sig bl.a. genom att han poängterar att det är att redovisa som är det viktiga, inte redovisningsskyldigheten i sig. I enlighet med stewardshipteorin betonas även att företagsledare kan styras av andra motiv än rent nyttomaximerande. Ambitionen kan kort och gott vara att göra ett bra arbete (Donaldson och Davis, 1991).

Ijiri inriktar sig på relationen mellan redovisningsskyldiga, redovisningsberättigade och redovisare verksamma i ett företags redovisningsfunktion. De redovisningsskyldiga utgörs av uppdragstagare, dvs. förvaltare av anförtrodda resurser. Varje uppdragstagare är skyldig att redovisa resultatet av sin förvaltning för sin uppdragsgivare, dvs. den som är redovisningsberättigad. De redovisningsskyldiga utnyttjar redovisningsfunktionen för att ta fram, sammanställa, kontrollera och lämna ut information till de redovisningsberättigade som underlag för deras beslutsfattande. Eftersom organisationer normalt är hierarkiskt uppbyggda måste information lämnas i flera led. Exempelvis är en verkställande direktör som är berättigad att ta del av information från en divisionschef, i sin tur redovisningsskyldig gentemot styrelsen. De som ytterst är redovisningsberättigade är företagets aktieägare, till följd av att de har investerat sitt kapital i verksamheten, och övriga externa intressenter.

Ijiri hävdar att kärnan i redovisningsproblematiken utgörs av ansvarsrelationen mellan redovisningsskyldiga (agenter) och redovisningsberättigade (principaler). Redovisningens uppgift, i den kontext i vilken den verkar, är att skapa ett tillförlitligt, lämpligt utformat och lagom omfattande informationsflöde mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade. Med tanke på den risk som investerare och övriga intressenter tar, är det viktigt att redovisningsskyldigheten tryggas (jämför Flint, 1988:27). Men samtidigt som de redovisningsberättigade har en viss rättighet att bli informerade har de redovisningsskyldiga en viss rättighet att värna om sin privata integritet. För att informationsflödet ska bli effektivt behöver båda parter behov tillgodoses och deras ansvarsområden fastställas.

Ett sätt att försöka reducera utrymmet för informationsasymmetri, och därmed utjämna förhållandet mellan principaler och agenter, är att ställa krav på och kontrollera redovisningens form och innehåll. I alla situationer med redovisningsansvar har revision därför visat sig vara ett naturligt inslag (Pentland, 2000) eftersom investerare då kan låta revisorer övervaka företagsledare och granska den information som företagen lämnar ut (Hendriksen och van Breda, 1992:208). Kontroller utförda av en utomstående part skapar förutsättningar för

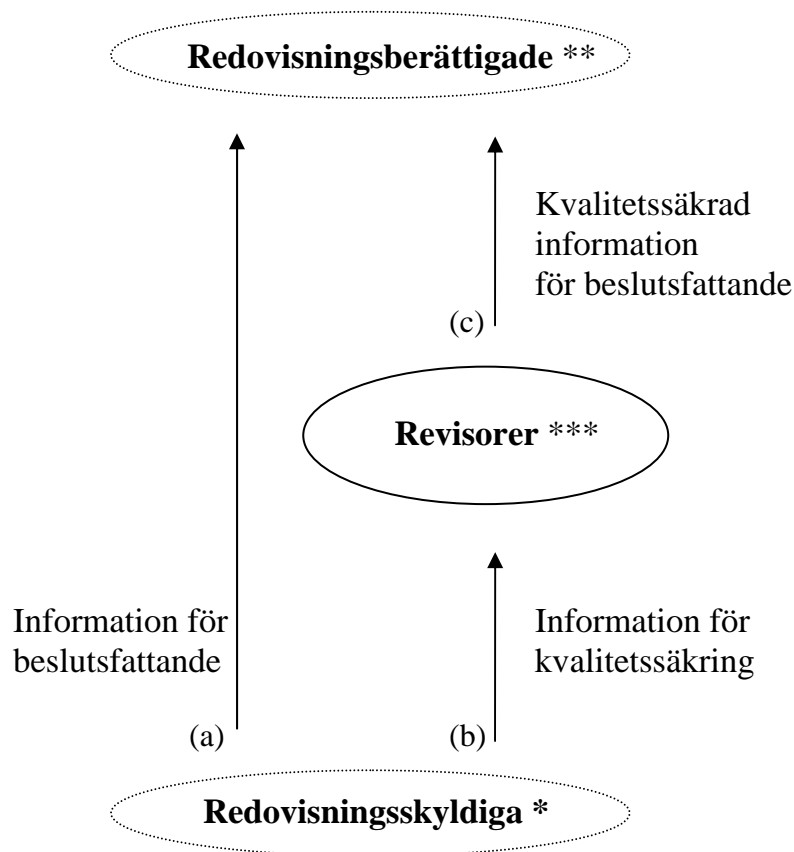
att redovisningsinformationen ska kunna kvalitetssäkras⁵ (Wolnizer, 1987:45). Således kan revision betraktas som en verksamhet som begränsar företagsledarnas handlingsutrymme i redovisningshänseende och som därmed reducerar risken för investerarna (Power, 1997:5).

Ijiris beskrivning tjänar som en utgångspunkt för modellen i figur 3:1. Till följd av att det primära intresset nu riktas mot revisorerna och deras granskning av och uttalanden om redovisningsinformation, är vissa bearbetningar nödvändiga att göra. Inte minst är det i det här fallet viktigt att utgå från de tre parter som utgör basen för revisionsfunktionen (Lee, 1993:50) och deras rättigheter och skyldigheter. Modellen tar fasta på informationsflöden och kvalitetssäkring och förhållandet mellan redovisningsskyldiga, redovisningsberättigade och revisorer. Det tas också hänsyn till att det är omöjligt för revisorerna att granska alla händelser och all information som går från en part till en annan (Arens och Loebbecke, 2000:176). På grund av olika begränsningar – i form av tid, kostnader, möjligheter att inhämta underlag etc. – måste revisorerna prioritera vilka objekt som ska granskas (Lee, 1993:179-80) och vilken information som ska kvalitetssäkras.

Modellen kan länkas till enhetsteorin (Paton, 1962) i och med att företaget ses som en fristående enhet och att företagsledningen är skild från ägarna. Detta förhållande ställs på sin spets i noterade företag, men samma grundproblematik finns även i andra företag med spritt ägande, t.ex. när ett bolag ägs av de anställda, och i företag på väg mot börsen. De som genom sina ledningsuppdrag är utsedda att representera de redovisningsskyldiga företagen är ansvariga för att information sammanställs och sprids till de redovisningsberättigade.

Ett argument för att även länka modellen till partsteorin (Soujanen, 1954) är att definiera de redovisningsberättigade som investerare och övriga intressenter. Förvisso fokuseras investerarnas beslutsfattande (Scott, 2003:52), men den information som företag lämnar ut påverkar även andra intressentgrupper. Företagens aktiviteter intresserar bl.a. finansiärer, leverantörer och kunder eftersom de tvingas ta risker när de deltar i utbyten som bygger på begränsad information och därtill hörande osäkerhet. Samtidigt intresserar sig företrädare för stat och kommun för att företagen skapar arbetstillfällen och gör rätt för sig, bl.a. i fråga om att betala skatter och avgifter. Företagen har således ett socialt ansvar mot sin omgivning.

⁵ Med kvalitetssäkring avses de åtgärder som revisorerna vidtar för att intressenterna ska kunna lita på att redovisningsinformationen är relevant, tillförlitlig och jämförbar.

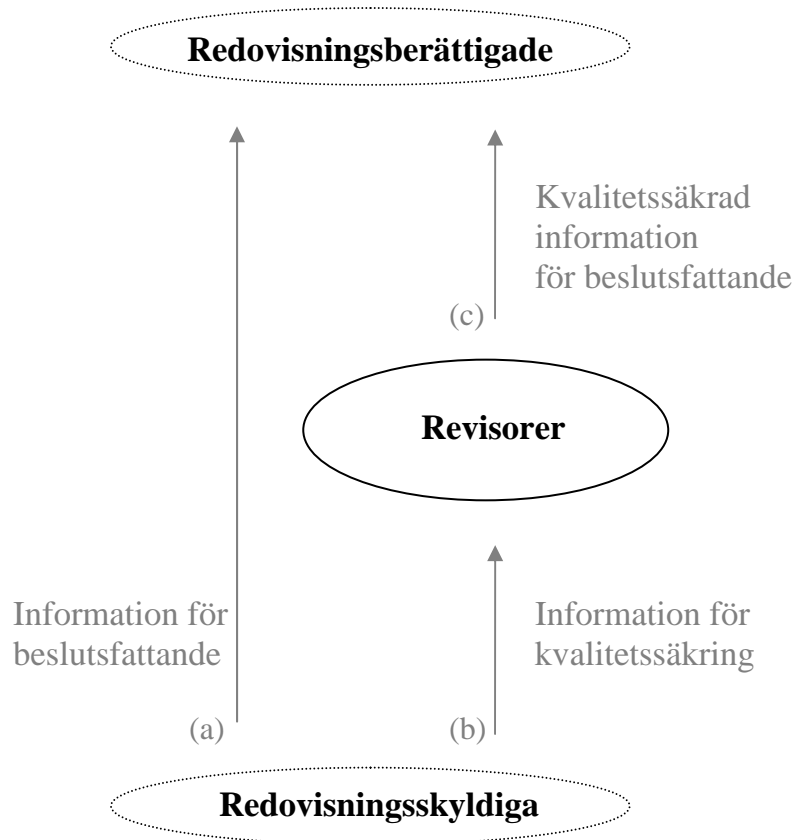


- * Redovisningskyldiga: Representanter för företagsledningar som förvaltar anförtrodda resurser och ansvarar för att redovisningsinformation sammanställs och lämnas ut.
- ** Redovisningsberättigade: Investerare och övriga intressenter som har rätt att ta del av redovisningsinformation.
- *** Revisorer: Professionella yrkesutövare som ansvarar för att redovisningsinformationen kvalitetssäkras.

Figur 3:1 En modell om informationsflöden och kvalitetssäkring. Modellen grundar sig på Ijiris resonemang (1975).

3.1.2 Ett känsligt trepartsförhållande

I figur 3:2 nedan riktas ljuset mot revisorernas position mellan företrädare för redovisningskyldiga företag och redovisningsberättigade intressenter, två parter vars förhållande har visat sig vara känsligt. Investerares och övriga intressenters bristande tilltro till de redovisningskyldiga företagens vilja att lämna ut neutral information kan sägas vara själva grunden för revision (Power, 1997:134-5) och därmed även för det avbildade trepartsförhållandet.



Figur 3:2 Modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring med fokus på förhållandet mellan redovisningskyldiga, redovisningsberättigade och revisorer.

Det känsliga trepartsförhållandet diskuteras i det följande med avseende på att revisionen står på sociala och ekonomiska ben, att revisorerna ska vinna övriga parter förtroende, att revisorerna har svårt att skydda intressenterna och att revisorerna har ett behov av att skydda sig själva.

Revisionen står på sociala och ekonomiska ben

Förhållandet mellan revisorer, redovisningsberättigade och redovisningskyldiga kan beskrivas i såväl sociala som ekonomiska och affärsmässiga termer (Lee, 1993:31-3). Den sociala inramningen innebär att revisionsverksamheten står under ett sorts samhällskontrakt (jämför Flint, 1988:17). Samtidigt som revisorerna ingår i den profession som ska svara för yrkesutövningen får de sin utkomst från den revisionsbyrå som de är anställda vid. Därmed träder de in i revisionens ekonomiska sfär, där revisionsbyråerna inte bara erbjuder revisions-tjänster till de redovisningsskyldiga företagen utan även kompletterande tjänster. Tilläggstjänsterna har visat sig vara betydelsefulla för revisionsbyråernas ekonomiska framgångar (Arnold et al., 1999; Frankel et al., 2002).

Revisorer ska vinna övriga parter förtroende

För att kunna bygga upp och underhålla långsiktiga relationer måste det finnas ett förtroende mellan inblandade parter (Tomkins, 2001). Mellan principaler och agenter är det svårt att nå längre än till ett begränsat förtroende eftersom relationerna normalt präglas av misstänksamhet och är opersonliga till sin natur (jämför Jensen och Meckling, 1976). Investerare, och även övriga intressenter, behöver således en ny part som de kan sätta sin lit till, en part som kan stärka en opersonlig relation, undanröja potentiella konflikter och upprätthålla ett förtroendefullt klimat. Samtidigt måste företrädarna för de företag som utsätts för granskningen känna tilltro till revisorerna (Flint, 1988:46). Som en länk mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade är det av avgörande betydelse att revisorerna kan vinna båda parter förtroende.

I den samhälleliga och affärsmässiga kontexten har den svenska revisorsprofessionen i praktiken valt att hänga upp förtroendebegreppet på tre ledord: kompetens, oberoende och tystnadsplikt (jämför Artsberg, 2003:112-5). Dessa områden behandlas i revisorslagen, aktiebolagslagen samt revisorernas interna regler och riktlinjer (FAR, 2003b; FAR, 2004).

Att kompetens är ett adelsmärke för revisorerna är föga förvånande. Det kan tyckas vara en självklar förutsättning att de som ska styrka redovisningsinformationens trovärdighet har kunskap inom området. I syfte att säkerställa en tillräckligt god utbildning och yrkeserfarenhet ställs formella krav på revisorers teoretiska skolning och praktiska färdigheter. En särskild certifieringsprocedur i form av godkänd yrkesexamination har också utvecklats. Genom att hävda en speciell kunskap som är svår för andra att förstå och kopiera kan revisorerna försvara sitt kärnuppdrag (Abbott, 1988:102). Kompetensen kan därmed sägas utgöra själva plattformen för revisorernas egen position i modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring.

Av betydelse för förtroendet är även att revisorerna utför sina uppdrag opartiskt och självständigt och att de är objektiva i sina ställningstaganden. Revisorerna får exempelvis inte ha direkta eller indirekta ekonomiska intressen i de företag som de reviderar eller nära personliga relationer till dem som blir granskade. Att revisorerna agerar oberoende kan sägas vara grunden för deras förhållande till de redovisningsberättigade. Intressenterna har rätt att kräva att revisorerna lever som de lär, eftersom det är utfästelsen om en neutral och oberoende granskning som ger revisionen dess värde och acceptans (Flint, 1988:29; Power, 1997:132).

Att revisorerna arbetar under tystnadsplikt och inte lämnar ut känsliga upplysningar kan ses som grunden för deras förhållande till de redovisningsskyldiga.

Utöver uppgifter som revisorerna uttryckligen är skyldiga att lämna ut, t.ex. om misstänkt ekonomisk brottlighet, får inga upplysningar som rör det företag som granskas föras vidare till utomstående parter om det kan skada företaget (FAR, 2004:72).

Revisorer har svårt att skydda intressenterna

De revisorer som inte förmår att utföra sitt arbete på ett fullgott sätt riskerar att få sitt förtroende naggat i kanten. Det är därför viktigt att de anstränger sig för att förstå vad intressenterna förväntar sig av en revision och strävar efter att fullgöra dessa förväntningar inom möjligheternas ram (Flint, 1988:15).

Oberoendet är revisorernas stolthet och akilleshäl (Gometz, 2005:163). Frågan har följt denna yrkesgrupp som en röd tråd genom historien (Chandler och Edwards, 1996) och i olika länder (Vanasco et al., 1997). En särskilt besvärande omständighet beträffande revisorernas möjligheter att agera oberoende anses vara att arvoden bestäms i uppgörelser mellan dem som ska övervakas och dem som ska sköta övervakningen (Jenkins och Lowe, 1999). De som går längst i sin kritik jämför detta med att en person på de anklagades bänk skulle få välja domare och jurymedlemmar och dessutom göra upp med dessa om arvodets storlek (Bazerman och Loewenstein, 2001). Jämförelsen blottlägger risken att revisorerna etablerar starka, eller till och med för starka, relationer med dem som revisorerna ska stå oberoende till. Eftersom de företag som granskas också betalar revisorernas arvoden, blir dessa företag revisorernas klienter med allt vad det innebär. I en brittisk studie påvisas detta dilemma genom att revisorerna själva upplever det ekonomiska beroendet av en klient som ett hot mot oberoendet (Beattie et al., 1999).

Revisorernas svårigheter att på ett förtroendefullt sätt fullgöra sitt uppdrag som oberoende granskare och leva upp till sina skyldigheter gentemot investerare och övriga intressenter kan diskuteras inom ramen för agentteorin. Det är inte bara mellan redovisningsberättigade och redovisningsskyldiga som ett s.k. principal-agent-förhållande råder. Ett sådant existerar även mellan redovisningsberättigade investerare och revisorer (Lee, 1993:23). Investerare (principaler) tar hjälp av revisorer (agenter) för att dessa ska utföra ett uppdrag för investerarnas räkning. Eftersom revisorernas uppdrag består i att följa företagsledningarnas ageranden (jämför Eisenhardt, 1989), kan en revisor betraktas som en agent med uppgift att bevaka en annan agent. Det betyder att revisorerna blir en agent av andra graden (Shapiro, 1987). De anlitas för att lösa ett agentproblem mellan investerare och företagsledning, men samtidigt uppstår ett annat agentproblem mellan investerare och revisorer.

Det som gör det hela extra komplicerat är att det inte bara är investerarna som agerar som revisorernas ”principaler”. Formellt väljs revisorerna av ägarna på bolagsstämman, men i praktiken är det de redovisningsskyldiga företagen som kontrakterar revisorerna (Bazerman et al., 1997; Wolf et al., 1999). Att arvoden för att revisorerna ska bevaka företagsledarna för intressenternas räkning fastställs i uppgörelser mellan företagsledarna och revisorerna, innebär att även de ledande representanterna för de redovisningsskyldiga företagen intar en roll som motsvarar principalens i sin relation till revisorerna (Ronen, 2002).

I sina agentroller tjänar revisorerna således två herrar samtidigt. Men medan de ofta arbetar nära dem som granskas, har de ytterst begränsad kontakt med investerare och övriga intressenter (Simunic och Stein, 1995). Den förhållandevis starka kopplingen till de redovisningsskyldiga företagen och det opersonliga förhållandet till de redovisningsberättigade intressenterna gör det svårt för revisorerna att upprätthålla sitt oberoende. Revisorerna tenderar att alliera sig med de företag som betalar deras arvoden och som i praktiken också har makten att avskeda dem (Wolf et al., 1999; Bazerman och Loewenstein, 2001). Därmed finns risken att revisorerna överger uppdraget att skydda investerare och övriga intressenter för att i stället verka som sina klienters advokater (Haynes et al., 1998; Jenkins och Lowe, 1999). Om revisorerna tar klienternas parti får de svårt att fånga upp för intressenterna viktiga frågor i samband med revisionen (Arnold et al., 1999). Tvivel om att revisorerna i alla situationer förmår att motsätta sig eventuella krav från företagsledningens sida, t.ex. i fråga om att lämna ut ofullständig information, kan också uppstå (Lee, 1995). Vid vissa tillfällen kan frågor väckas om revisorerna rent av medverkar till att viktig information undanhålls. Det finns exempelvis en risk att revisorer undviker att rapportera om att deras klienter har problem med sin fortlevnad (Arnold et al., 2001).

Investerare och övriga intressenter ska inte bara hantera dubbla agenter, vilka kan ha etablerat starka inbördes relationer, utan även dubbla risker för informationsasymmetri. Såväl företagsledare som revisorer vet åtskilligt mer om företaget än vad som redovisas utåt. Dessa kan således sitta inne med viktig information som förblir okänd för dem som är redovisningsberättigade. Det är inte bara företagsledarna som då kan agera på ett sätt som är omöjligt att kontrollera för investerarna. Revisorerna har samma möjligheter.

Ett annat problemområde är det s.k. förväntningsgapet (vilket kommer att behandlas utförligt i del II). Ett förväntningsgap sägs existera när det finns en diskrepans mellan vad revisionen förväntas leverera jämfört med vad den i själva verket levererar (Power, 1997:22). Från revisorshåll görs gällande att intressenterna i allmänhet förväntar sig att revisionen håller en högre grad av säkerhet än vad som är rimligt att kräva. Eftersom fullständiga garantier är omöjliga att lämna kan revisorerna enbart garantera en rimlig grad av säkerhet (Arens och

Loebbecke, 2000:44-5). I sammanhanget är det problematiskt om revisorerna upplever att det finns skillnader mellan vad de gör och borde göra (jämför Innes et al., 1997) eftersom det skulle tyda på förekomsten av s.k. kognitiva gap. Det framhålls dock att revisorer i allmänhet anser att det som kan begäras av dem är att de följer lagar, regler och riktlinjer och att detta är styrande för både vad de gör och borde göra (jämför Arens och Loebbecke, 2000:114).

Revisorer har ett behov av att skydda sig själva

Med revisorernas rättigheter att agera i samhällets intresse följer också vissa skyldigheter. Eftersom revisorerna ska sköta ett lagstadgat uppdrag tvingas de leva med det ansvar som följer av detta (Porter et al., 2003:98). I Sverige arbetar revisorerna enligt revisorslagen under obegränsat skadeståndsansvar i samband med att de genomför sin granskning och gör sina bedömningar och uttalanden. Utöver detta står de under Revisorsnämndens tillsyn.

Ansvar för med sig att revisorerna gör klokt i att vara uppmärksamma på vad de gör för att inte riskera att kritiseras för sitt agerande (Power, 2004:14). Att inte följa regelverket innebär en risk att drabbas av skadestånd och disciplinära åtgärder. Konsekvenserna för en enskild revisor om det skulle visa sig att han eller hon går för långt utanför den institutionella ramen är alltför allvarliga för att negligera. Ett visst självbeaktande blir därför ofrånkomligt. Trygghet är ett djupt rotat mänskligt drag och revisorer är trots allt bara människor (Bazerman och Loewenstein, 2001).

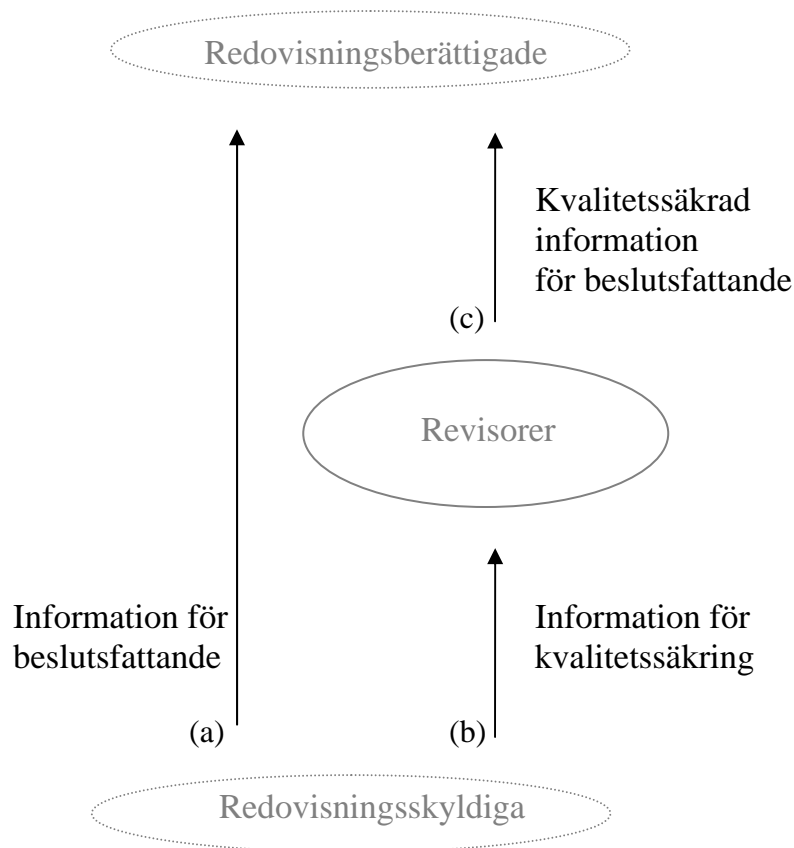
Empiriska studier visar att revisorer strävar efter att försöka hantera den osäkerhet och utsatthet som de upplever i sitt arbete. Pentland (1993) konstaterar att det förekommer en rad situationer när amerikanska revisorer känner sig illa till mods och att de försöker hitta sätt att undanröja denna osäkerhetskänsla. Även svenska studier ger stöd för att revisorerna är betjänta av trygghet i sitt arbete. Eklöv (2001) påvisar att till och med erfarna revisorer besväras av att det saknas tillräckligt utförliga rekommendationer avseende immateriella tillgångar. Bristen på tydliga regler och riktlinjer gör det relativt svårt att granska sådana objekt. Burrowes och Persson (2000) rapporterar att vissa revisorer upplever det som problematiskt att de regler och rekommendationer som ligger till grund för revisionen av företagens förvaltning inte är tillräckligt tydliga. Att högsta domstolen (HD) uttalat att generellt har var och en rätt att utgå från att uppgifterna i ett aktiebolags redovisning är riktiga om de har verifierats av en revisor (Diamant, 2004:92) torde också leda till en försiktighet bland svenska revisorer.

Med tanke på den utsatta positionen är det föga förvånande att revisorer överlag är försiktiga till sin natur (jämför Power, 2004:47-8) och att de inte gärna ser att

deras lagstadgade skyldigheter utvidgas (Flint, 1988:15). En utsatt position kan också leda till en konservativ hållning. Bédard (1989) noterar att revisorer inte gärna litar på och tar till sig nya revisionsmetoder. Fischer (1996) rapporterar om flera exempel på konservatism. Revisorerna tenderar att ta arbetsvanor för givna utan att ifrågasätta dem. De förlitar sig på vunna erfarenheter, både sina egna och sådana som anges i dokumenterade riktlinjer. De har också en benägenhet att lita på det korrekta i "vad som gjordes förra året" och på etablerade sätt att skaffa upplysningar. Vidare konstateras att ny teknologi och nya arbetsätt inte nödvändigtvis ersätter de gamla när de införs. I bästa fall används de som ett komplement till redan beprövade arbetsätt.

3.1.3 Två vägar för redovisningsinformation

Det övergripande syftet med företags redovisning är att den ska bidra med användbar information. Redovisningsinformationen ska förse olika parter med "rättvisande bilder" av företagen och dess verksamheter. Särskilt starkt betonas investerarens, och delvis även vissa andra intressenters, behov av information för beslutsfattande (Hendriksen och van Breda, 1992:199). Många redovisnings-skyldiga företag informerar de redovisningsberättigade intressenterna via olika kanaler. Information delges kontinuerligt via årsredovisningar och delårsrapporter, men det förekommer även att upplysningar sprids via kommunikéer, pressmeddelanden, hemsidor etc.



Figur 3:3 Modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring med fokus på de två vägarna för redovisningsinformation från redovisningsskyldiga till redovisningsberättigade.

Nedan diskuteras först olika sorters redovisningsinformation och därefter förs vissa redovisningsteoretiska resonemang.

Två sorters information

Enligt figur 3:3 lämnar redovisningsskyldiga företag två sorters information till redovisningsberättigade intressenter. En sorts information (a) distribueras direkt utan att den kvalitetssäkras av revisorer. En del av denna information styrs av företagets lagstadgade redovisningsskyldighet. I övrigt kan de redovisningsskyldiga på egen hand avgöra vilken information som ska produceras och distribueras och när det ska ske. En annan sorts information (b) går via revisorerna för att kvalitetssäkras innan den (c) lämnas ut till de redovisningsberättigade. En stor del av den information som går via revisorerna styrs av lagar och rekommendationer, en annan del är frivillig. Revisorerna behöver dessutom inhämta ytterligare information – bokföring, verifikationer, kontrakt m.m. – som underlag för att kunna fullgöra sitt arbete. Viss information som revisorerna får från de redovisningsskyldiga företagen distribueras vidare, medan annan information

varken lämnas ut till de redovisningsberättigade intressenterna eller kommuniceras utåt på annat sätt.

Längs pilarna i figuren flödar således både lagstadgad och frivillig information. Oavsett om informationen styrs av lagar och rekommendationer eller inte, utgår man ofta från att den information som redovisas är viktig (Burchell et al., 1980). Det som redovisas drar i allmänhet till sig intressenternas uppmärksamhet. Med hjälp av redovisningens inneboende magi (Gambling, 1977) kan investerare och övriga intressenter styras i en viss riktning, bl.a. till fenomen som företagen själva väljer att redovisa. Det viktigaste med att värdera immateriella tillgångar anses således inte vara att kunna redovisa objektiva värden utan i stället att rikta uppmärksamheten på denna typ av tillgångar (Power, 2001). Ibland kan företag till och med lämna ut viss information för att förhindra att uppmärksamheten riktas mot andra områden (Mellempvik et al., 1988).

Så fort en händelse fångas upp i redovisningen riktas alltså ett intresse mot denna händelse. Främst via pil (a) har de redovisningsskyldiga företagen möjlighet att påverka den bild som visas upp utåt. Med tanke på att revisorerna tenderar att ha en viss benägenhet att ägna uppmärksamhet åt sina klienter på bekostnad av de redovisningsberättigade intressenterna (jämför Haynes et al., 1998; Jenkins och Lowe, 1999) finns en risk att de dels ignorerar pil (a), dels ägnar mer uppmärksamhet åt pil (b) än åt pil (c).

Redovisningsteori

Till grund för redovisningsinformationens utformning och innehåll ligger redovisningsteoretiska resonemang. Redovisningsteorin har relativt gamla anor och redovisningsprofessionen har varit etablerad i mer än hundra år (Hendriksen och van Breda, 1992:31-2). Den information som går från redovisningsskyldiga till redovisningsberättigade styrs på ett teoretiskt plan av redovisningens syfte, dvs. att investerare och övriga intressenter ska förse med användbar information för sitt beslutsfattande. En i sammanhanget viktig fråga är vilken information som är användbar för beslutsfattande (jämför Lee, 1993:13-4). Dagens redovisning styrs i relativt stor utsträckning av traditionella utgångspunkter, inklusive informationens inriktning på finansiella rapporter och siffror (se FAR, 2003a).

Redovisningens syfte är utgångspunkt för flera teoretiska ansatser (jämför Megis och Megis, 1987:511). En sådan ansats innebär att man utifrån redovisningens syfte fastställer postulat, principer och redovisningstekniker i hierarkisk ordning för att skapa en teoretisk struktur (Riahi-Belkaoui, 2000:162). Postulat är grundläggande antaganden om redovisningen och det finns ett begränsat antal sådana (Megis och Megis, 1987:513-5; Riahi-Belkaoui, 2000:163). Ett av postulaten

pekar ut att man behöver ta ställning till hur redovisningsenheten ska avgränsas och definieras för att kunna avgöra vilka förhållanden som ska redovisas. Utifrån detta postulat bygger redovisningen på att företaget utgör redovisningsenheten. Ett annat postulat är inriktat på företagets livslängd. I redovisningen förutsätter man normalt att företaget kommer att existera under överskådlig tid. Företaget ses som en "going concern" och redovisningen ska därmed avse ett igångvarande företag. Ett tredje postulat anger att redovisningen ska kunna avse en avgränsad period, trots att ett företags resultat teoretiskt sett aldrig kan fastställas förrän efter företagets nedläggning. Om redovisningen ska kunna ge rimliga beslutsunderlag fordras att information lämnas för bestämda tidsperioder och med vissa intervall, trots att informationen då är förknippad med osäkerhet. Ett fjärde, i viss mening ifrågasatt postulat, anger vikten av en gemensam mätenhet. Den enhet som används är i allmänhet landets valuta. Om man uppfattar redovisning som någonting bredare än enbart resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys går det emellertid inte längre att hävda att all mätning strikt ska ske i samma mätenhet (Nilsson, 2002:28). Viss kvantitativt inriktad information kan således anges i en annan mätenhet än landets valuta och annan omfattande information som tillhör redovisningen kan lämnas i text, utan att den behöver kvantifieras.

Från redovisningens syfte och postulat härleds allmänna regler, s.k. redovisningsprinciper (Riahi-Belkaoui, 2000:163). Matchningsprincipen, objektivitetsprincipen, väsentlighetsprincipen, försiktighetsprincipen etc. utgör riktlinjer för de detaljregler som utformas för den redovisning som görs i praktiken (Hendriksen och van Breda, 1992:101). Redovisningsprinciperna ligger med andra ord till grund för lagstiftning och normering. Lagarna sätter de definitiva gränserna för redovisningen, men de kompletteras med i första hand rekommendationer av sakkunniga och i andra hand praxis hos redovisningsskyldiga företag (jämför Nilsson, 2002:16).

En annan teoretisk ansats leder till ett ramverk med olika kvalitativa egenskaper (Hendriksen och van Breda, 1992:131). Utifrån redovisningens syfte har olika normgivande organ konkretiserat och formulerat vissa kriterier för hur redovisningsinformationen lämpligen ska vara beskaffad. Särskilt betydelsefulla redovisningsorgan i detta och andra sammanhang är amerikanska Financial Accounting Standards Board (FASB) och International Accounting Standards Board (IASB), som har status som reglerande organ för EU. FASB:s ramverk har varit modell och förebild för det ramverk som skapats av IASB. Redovisningsrådet (RR) i Sverige, som består av företrädare för såväl näringslivet som revisionsbranschen och staten, har valt att översätta IASB:s ramverk. Av kvalitetskraven framgår att redovisningen ska vara relevant, tillförlitlig och jämförbar (Hendriksen och van Breda, 1992:132).

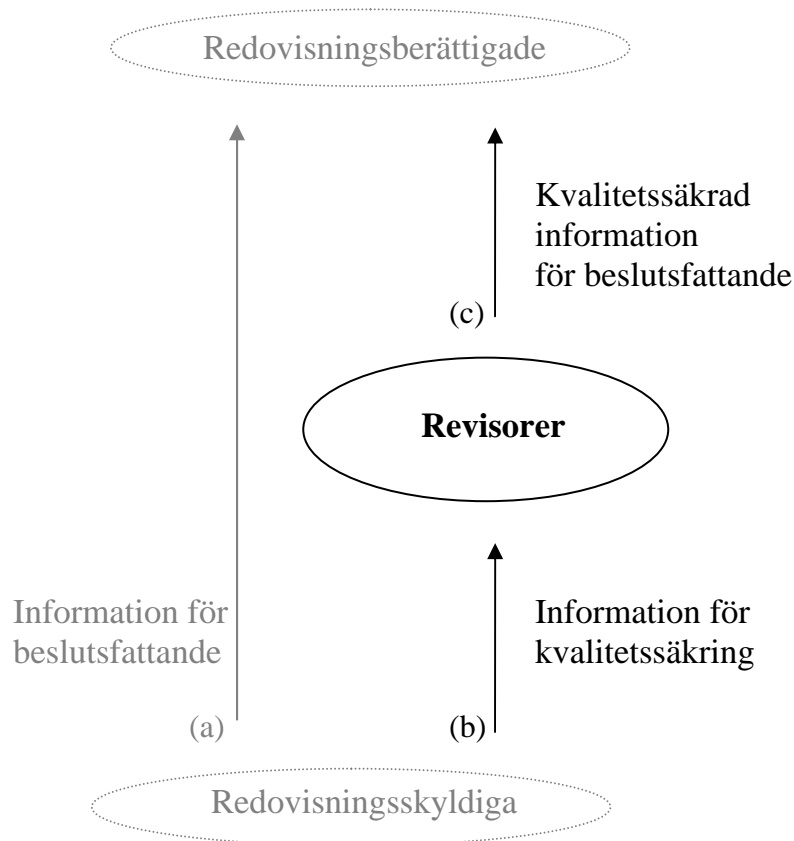
Med relevant information avses att den ska vara användbar för sitt syfte, dvs. att intressenterna ska ha möjlighet att fatta välgrundade beslut. Redovisningen ska kunna användas både som underlag för prognoser och som kontroll av riktigheten i tidigare lämnade prognoser. Intressenterna ska med andra ord kunna fatta sina beslut med ledning av såväl historiska händelser som nuvarande förhållanden och uppskattningar om framtiden. Ett minimikrav är därför att redovisningen är aktuell och begriplig för en kunnig läsare.

Med tillförlitlig information avses förmågan att avbilda den ekonomiska verkligheten i företaget. Informationen får således inte vara vinklad eller behäftad med fel. Redovisningen kan anses tillförlitlig om informationen på ett neutralt sätt utvisar antingen vad som görs gällande att den utvisar eller vad som rimligen kan antas att den utvisar. Ett krav är då att redovisningen avbildar de aspekter av verkligheten som den avser att avbilda, dvs. att informationen är valid. Ett annat krav är att redovisningen går att bedöma och kontrollera, dvs. att informationen är verifierbar. För att täcka in även delvis subjektiva bedömningar sägs graden av verifierbarhet vara högre ju högre samstämmighet som råder mellan sinsemellan oberoende bedömare.

Med jämförbar information avses att lika händelser och tillstånd ska redovisas på ett likartat och konsekvent sätt, för att därigenom göra det möjligt för intressenterna att göra olika jämförelser. Det anses betydelsefullt att det går att utläsa och jämföra trender både mellan olika företag och över tiden i ett och samma företag. Jämförelser mellan företag kräver likartad redovisning och jämförelser över tiden förutsätter konsekvent redovisning.

3.1.4 Revisorers uppgift

Som en länk mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade är revisorernas övergripande uppgift att kvalitetssäkra den redovisningsinformation som företagen lämnar ut (Wolnizer, 1987:45) så att den är relevant och tillförlitlig (Lee, 1993:9). Revisionen är inte begränsad till att inriktas på en viss sorts information (Flint, 1988:24), men med tanke på revisorernas konservativa hållning (jämför Fischer, 1996), förefaller det som om granskningen av redovisningsinformationen i pil (b) och pil (c) i figur 3:4 åtminstone delvis bestäms av hävd och gammal vana.



Figur 3:4 Modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring med fokus på revisorers uppgift som en länk mellan redovisningskyldiga och redovisningsberättigade.

Revisorernas uppgift diskuteras på följande sidor utifrån revisionsteori, områden för kvalitetssäkring, revisionsprocessen och betydelsen av att revisorerna gör både ”rätt saker” och ”saker rätt”.

Revisionsteori

Eftersom redovisning och revision har en nära koppling till varandra (Flint, 1988:49) är det naturligt att redovisningens syfte, postulat och principer är av intresse för revisionen (jämför Mautz och Sharaf, 1961). Det innebär bl.a. att revisionsteorin utgår från att redovisningsinformation ska vara användbar för investerare och övriga intressenter och att revision ska ses som en kontroll av att så är fallet.

Till följd av att revisionsforskningen inte är lika omfattande som redovisningsforskningen, är inte heller den teoretiska basen inom revision lika utvecklad som inom redovisning (jämför Power, 1997:28). Bland revisionsteoretiker tycks det ändå råda enighet angående revisionens syfte, åtminstone allmänt hållet. Revi-

sion handlar om att granska, bedöma och uttala sig om redovisningsinformation till hjälp för investerare och övriga intressenter (Mautz och Sharaf, 1961; Flint, 1988; Lee, 1993). Däremot märks vissa skillnader när revisionens innebörd ska preciseras och följaktligen också i synen på vilka postulat som ska ligga till grund för revisionen och vad dessa postulat ska innehålla. Flint (1988:21-3) förespråkar sju postulat enligt följande:

- 1) Den främsta förutsättningen för revision är att det finns ett förhållande med redovisningsskyldighet. Den tydligaste situationen är en relation mellan två parter där den ena parten (agenten) fattar beslut för den andra partens (principalens) räkning.
- 2) Det andra postulatet kan ses som ett tillägg till det första. Det måste finnas något hinder för att intressenterna själva ska kunna granska de aktiviteter som utförs. Antingen kan intressenterna vara separerade från företagets ledning eller också kan verksamheten vara komplex.
- 3) Det tredje postulatet stipulerar att de som utför en revision måste vara oberoende i förhållande till det och dem som granskas. Revisionens trovärdighet baseras i stor utsträckning på att den är objektiv och utan förutfattade omdömen.
- 4) Enligt det fjärde postulatet måste olika sorters underlag inhämtas för att en erforderlig granskning ska kunna genomföras och olika händelser verifieras. Underlagen kan vara av olika slag: fysiska, skriftliga och muntliga. Ju fler sorters underlag som finns desto säkrare bedömningar kan normalt göras.
- 5) En femte grundläggande förutsättning är att det krävs standarder. Någon form av kända kriterier behöver användas för att underlagen ska kunna mätas, tolkas och värderas. Det är nödvändigt att specificera standarder som alla parter förstår och accepterar.
- 6) Postulat nummer sex anger att resultatet av revisionen tydligt ska redovisas och förmedlas. Uttalandena om den granskade informationen ska ge ett mervärde för dem som tar del av dessa.
- 7) Avslutningsvis slås det fast att den nytta som intressenterna upplever sig ha av revisionen, i sociala och ekonomiska termer, ska överstiga kostnaderna för dess genomförande. Det kräver bl.a. att revisorerna gör genomtänkta prioriteringar.

Med mer eller mindre tydlig teoretisk koppling har olika normgivande organ inom revisionsområdet konkretiserat och formulerat vissa rekommendationer för revisionsverksamheten, både på övergripande och mer detaljerad nivå. Det gäller avseende arbetsuppgifter och ansvar, planering, procedurer, fältarbete och

rapportering (Arens och Loebbecke, 2000:28-9). I såväl USA som i Europa och Sverige har revisorsorganisationerna stort inflytande i dessa frågor (Nilsson, 2002). Den största och mest inflytelserika av de amerikanska revisorernas organisationer är American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). I Europa kan Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) sägas ha motsvarande roll. I Sverige driver FAR⁶ i stor utsträckning revisionsbranschens frågor.

Tre områden att kvalitetssäkra

Även om det kan se lite olika ut i olika länder är det vanligt att dela in den granskning som revisorerna har att göra för att kvalitetssäkra redovisningsinformationen i tre områden (Arens och Loebbecke, 2000:11-3). Det innebär emellertid inte att det är vattentäta skott mellan granskningsobjekt inom olika områden.

Den räkenskapsrelaterade revisionen (financial audit) består av granskning och bedömning av räkenskapernas relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Den omfattar främst poster i balansräkningen, resultaträkningen och tillhörande noter. Det kan t.ex. röra sig om att granska hur kundfordringar, varulager samt materiella och immateriella anläggningstillgångar har värderats. För att kunna fullgöra detta arbete krävs att revisorerna är insatta i de regler som är styrande för denna del av redovisningsinformationen.

Ett annat område är den förvaltningsrelaterade revisionen (compliance audit), som främst står för granskning och bedömning av efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys. Det kan handla om att aktiebolagslagen och miljölagar följs eller om att internt upprättade rutiner och föreskrifter beaktas. Enligt aktiebolagslagen är revisorerna i Sverige bl.a. ålagda att granska skatter och avgifter. För att kunna fullgöra granskningen inom detta område behöver revisorerna vara insatta i de juridiska frågor som rör denna sorts granskning.

Den verksamhetsrelaterade revisionen (operational audit) omfattar granskning och bedömning av hur verksamheten bedrivs och om det sker ändamålsenligt och effektivt. På ett eller annat sätt är granskningen normalt relaterad till räkenskapsinformationen, även om det inte med nödvändighet behöver vara så. Revisionen kan exempelvis inriktas på produktiviteten och hur den påverkar företagets resultat eller verkställande direktörens kommentarer om verksamheten i förvaltningsberättelsen. Inom detta område är revisionen mindre inriktad på objektiva bedömningar än inom övriga två områden. Förståelse för bransch-

⁶ År 2006 gick FAR samman med Revisorsamfundet SRS. Den nybildade revisorsorganisationen övertog därmed FARs uppgifter.

specifika förhållanden samt företagets verksamhet och affärer kan hjälpa revisorerna att genomföra granskningen på ett nöjaktigt sätt. Att inte granska verksamheten kan bl.a. leda till att revisorerna har svårare att upptäcka brister i räkenskapsinformationen än vad som rimligen kan fordras.

Den verksamhetsrelaterade revisionen är även av betydelse för upplysningen om det redovisningsskyldiga företagets förmåga att fortleva. När det handlar om frågor om företaget som "going concern" är analytiska bedömningar av interna förhållanden, affärsmässiga förutsättningar och framtidsplaner utifrån muntliga upplysningar från företagsledningen normalt av stor vikt. I revisorernas uppgift ingår att utvärdera om det granskade företaget kommer att överleva det kommande räkenskapsåret (Porter et al., 2003:347). Det påstås dock att revisorer har ringa intresse av att granska företags framtidsplaner (Boyd, 2000/2001). Likaså görs det gällande att revisorer saknar förmåga att göra tillfredsställande bedömningar om företagets fortlevnad (Arnold et al., 2001), bl.a. beroende på att de i stor utsträckning förlitar sig på att granska den räkenskapsrelaterade informationen även när de gör dessa bedömningar (Biggs et al., 1993; Ho, 1994).

En annan distinktion kan göras mellan "hårda" och "mjuka" objekt (jämför Häckner, 1988). Hårda granskningsobjekt innefattar sådant som relativt enkelt går att mäta och verifiera, exempelvis innehav av aktier och andelar i börsnoterade företag. Mjuka granskningsobjekt inkluderar sådant som är relativt svårt att mäta och verifiera, exempelvis företagets strategier.

Revisionsprocessen

För det praktiska arbetet är vikten av en fungerande revisionsprocess oomtvistad (Flint, 1988:102). I planeringsfasen ska revisionsmålen identifieras och åtgärderna för att uppnå målen anges (Lee, 1993:180). En viktig uppgift är att fastställa revisionens inriktning, omfattning och förläggning i tiden utifrån väsentlighets- och riskaspekter (Arens och Loebbecke, 2000:250-1) och med hänsyn till företagets interna och externa verksamhet. Det är också av betydelse att ange vilken information och vilka underlag som ska inhämtas för att revisionen ska kunna fullgöras (Flint, 1988:127-8). Arbetet i denna första fas av revisionsprocessen ska utmynna i en plan för granskningen.

I granskningsfasen ska information samlas in och bedömas. Eftersom detta kan göras på något olika sätt har revisorerna möjlighet att med hjälp av accepterade procedurer och utifrån rådande omständigheter välja hur informationen ska inhämtas och säkerställas (Arens och Loebbecke, 2000:181). På grund av ekonomiska och tidsmässiga begränsningar kan granskningen endast inrymma ett urval av objekt och affärshändelser av delvis olika karaktär och bedömlarhet

(Lee, 1993:179-80; Ronen, 2002). Revisorerna ska välja att granska sådana objekt och händelser som bedöms vara relativt sett väsentligast och att söka efter tillräckliga underlag för att kunna utföra sitt uppdrag. Till följd av informations- teknikens utveckling har förutsättningarna för granskningen delvis förändrats. Moment kan automatiseras och dokumenteras (Solomon och Shields, 1995:172; Nilsson, 2000:103), men samtidigt sker granskningen allt längre från primär- källorna. Det hävdas att den direkta granskningen har minskat i omfattning sam- tidigt som kontrollen av företagets interna kontrollsystem har ökat. I stället för att granska företagets aktiviteter granskar revisorerna i allt högre grad företa- gens egna försök att hålla ordning och reda (Power, 1997:82-3; Cullinan och Sutton, 2002). Det innebär att revisorerna i allt större utsträckning inriktar sig på att granska de system som företagen använder för att producera information och rapporter (Lee, 1993:181-2).

Både planeringen av revisionen och granskningen som sådan skulle vara i det närmaste utan mening om inte utfallet av revisionen rapporterades. Kommunika- tionen i revisionsprocessens tredje och sista fas förutsätts vara effektiv och möj- lig för intressenterna att ta till sig (Flint, 1988:38-9). Enligt aktiebolagslagen är revisionsberättelsen den obligatoriska rapport som används för ändamålet i Sve- rige. I revisionsberättelsen blir intressenterna upplysta om att revisionen har utförts enligt god revisionsred. I de allra flesta fall får de också veta att årsredo- visningen har upprättats enligt gällande lag, att redovisningsinformationen med hög säkerhet inte innehåller väsentliga fel, att informationen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning och att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. I revisionsberättelsen tar påskrivande revi- sorer ställning till om de anser att balans- och resultaträkningen kan fastställas eller ej. Det ställningstagandet kan kopplas till den räkenskapsrelaterade gransk- ningen. Revisorerna anger vidare om de anser att styrelsen och verkställande direktören kan föreslå ansvarsfrihet eller ej för det gångna räkenskapsåret. Det ställningstagandet kan hänföras till den förvaltningsrelaterade granskningen. Revisorerna tar också ställning till styrelsens förslag om hur räkenskapsårets resultat, och i förekommande fall utdelningen till aktieägarna, ska hanteras. Det ställningstagandet hänger inte bara samman med den räkenskapsrelaterade och förvaltningsrelaterade granskningen, utan även med den verksamhetsrelaterade granskningen och företaget som ”going concern”.

Den information som intressenterna får sig till del i revisionsberättelsen är stan- dardiserad och revisionsberättelsen kritiserar ibland för att den inte innehåller så mycket information (FAR, 2004:71). Ett utökat informationsinnehåll skulle kun- na vara till hjälp för investerare och övriga intressenter i deras beslutsfattande (Miller et al., 1990), men samtidigt skulle en utförligare rapportering innebära att revisorerna har mer att stå till svars för (Hines, 1989; Power, 2004:47).

Att göra ”rätt saker” och att göra ”saker rätt”

Det är betydelsefullt att revisorerna gör både ”rätt saker” och ”saker rätt” när de kvalitetssäkrar den information som går genom pil (b) och (c) i figur 3:4. Enligt en rekommendation inom ramen för Revisionsstandard i Sverige, *RS 320 Väsentlighet vid revision*, ska revisorerna beakta väsentlighet och dess samband med revisionsrisk när de genomför en revision (FAR, 2004:659). Den valda definitionen av begreppet väsentlighet anger att ”informationen är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna”.

Utelämnad eller felaktig information ska således beaktas i ljuset av hur denna information kan påverka investerares och övriga intressenters möjligheter att fatta välgrundade beslut. Mot bakgrund av att intressenternas behov i möjligaste mån bör ligga till grund för revisionen (jämför Flint, 1988:24) förefaller det rimligt att insatserna inriktas på sådana områden och objekt som intressenterna anser, eller uppfattas anse, vara särskilt viktiga. Åliggandet att beakta utelämnad eller felaktig information fordrar även att viss uppmärksamhet riktas mot eventuella förbiseenden och oegentligheter (jämför Cullinan och Sutton, 2002). I Sverige är revisorerna skyldiga att vid behov informera företagsledning, styrelse och ägare om dylika upptäckter. I speciellt allvarliga fall kan även myndigheterna behöva involveras (FAR, 2004:447-8). Samtidigt gör revisorerna anspråk på att deras huvuduppgift inte är att upptäcka förbiseenden och oegentligheter (Humphrey et al., 1993), utan att avge en åsikt i revisionsberättelsen om redovisningen ger en ”rättvisande bild” av företagets verksamhet eller ej (Power, 1997: 22). Att beskriva revision som enbart en åsikt om eller ökat förtroende för redovisningsinformationen, identifierar emellertid inte revisionens underliggande syfte (Flint, 1988:6). Inte heller svarar en sådan beskrivning mot revisionens fulla potential. En av många frågor som kan ställas är om det är möjligt att ta ställning till om redovisningsinformationen ger en ”rättvisande bild” utan att på allvar ha undersökt förekomsten av förbiseenden och oegentligheter (jämför Cullinan och Sutton, 2002).

Innebörden av att revisorerna ska beakta väsentlighet vid revision är att de ska göra ”rätt saker” för att bistå intressenterna. Detta kan relateras till vad som normalt kallas för yttre effektivitet (Abrahamsson och Andersen, 1998:199). Då använder man uppnåelse av krav, förväntningar eller mål som kriterier. Utifrån ovanstående resonemang kan två viktiga aspekter av revisorernas arbete lyftas fram i samband med att de ska göra ”rätt saker”:

- De ska utgå från redovisningens syfte, dvs. att den information som distribueras till investerare och övriga intressenter ska vara av sådan kvalitet att den utgör ett användbart underlag för beslutsfattande.

- För att kunna uttala sig om att informationen i redovisningen speglar ett företags verksamhet fordras att de försöker upptäcka om företagsledningen har utelämnat eller lämnat felaktig information. Kontroller av utelämnad eller felaktig information inkluderar granskning av eventuella förbiseenden och oegentligheter.

I mångt och mycket handlar revision om att granska och bedöma ett påtagligt stoff, men ändå saknas heltäckande metoder för detta arbete. Trots att revision är en starkt reglerad verksamhet baseras den på revisorernas professionella omdömen (Flint, 1988:45). Med andra ord kan revision sägas vara en dubbelbottnad verksamhet. Samtidigt som verksamheten utgår från den enskilde revisorns kunskap, erfarenhet och integritet styrs den i stor omfattning av lagar, regler och riktlinjer.

Hur revisorerna ska bedriva sitt arbete för att revisionen ska bli effektiv har diskuterats flitigt. Frågan kan kopplas till den klassiska debatten om objektiv formalisering kontra professionellt subjektiva bedömningar (Dirsmith och McAllister, 1982). Orienteringen mot objektiv formalisering – ”structure” – representerar ett förutbestämt och systematiskt revisionsarbete som bygger på tydliga riktlinjer, manualer, datorstöd etc. Orienteringen mot professionellt subjektiva bedömningar – ”judgement” – betonar revisorernas erfarenhet och deras förmåga att ta olika aspekter under övervägande och att därefter göra bedömningar i denna anda.

När det gäller frågan om vilken av de två inriktningarna som leder till högst kvalitet på revisionen och om värdet av att utöka graden av objektiv formalisering går åsikterna isär (Messier, 1995:217-8). Initialt uppmärksammades olika tillkortakommanden i anslutning till bedömningar som gjordes utan hjälpmedel och strukturerade riktlinjer. Tydligast visade sig detta genom att olika revisorer gjorde olika bedömningar utifrån samma beslutsunderlag. Förhoppningen var att relevanta riktlinjer och utvecklade stödfunktioner skulle bidra till mer objektiva och standardiserade bedömningar och leda till att kvaliteten på revisionen förbättrades. Effekterna av att införa olika sorters hjälpmedel har visat sig vara både positiva och negativa (jämför Ashton, 1990; Fischer, 1996; Nilsson, 2000).

Hellre än att lättvindigt ställa dessa båda inriktningar mot varandra, är det värt att lyfta fram olika försök att balansera den formella strukturen och revisorernas självbestämmande (Carpenter et al., 1994) och betona att inslag av båda inriktningarna är nödvändiga i revisorernas arbete (Eklöv, 2001:57). Revision är en verksamhet som å ena sidan är rik på formella regler och procedurer och å andra sidan tillåter förhandlingar, bedömningar och personliga åsikter (Power, 1997: 39). Det intressanta är således vilken grad av inflytande som ”structure” respektive ”judgement” ges i samband med olika granskningsuppgifter.

Enligt Power (2003) förekommer alltid inslag av intuition och personliga ställningstaganden när en revision görs, oavsett försöken att med hjälp av en fast formell struktur styra revisionsarbetet. Revisorerna tycks också ha ett visst utrymme för förhandlingar med de redovisningsskyldiga företagens ledande representanter beträffande vilka redovisningslösningar som kan accepteras (jämför Eklöv, 2001:202-3). Följaktligen kan ytterligare en aspekt kopplas samman med att revisorerna ska göra "rätt saker":

- I grund och botten bygger revisionens genomförande på revisorernas professionella omdömen och delvis även på deras subjektiva bedömningar. Det får anses gälla även i fråga om att avgöra vad som är väsentligt och riskfyllt.

Enligt Fischer (1996) har revisorer en tendens att i relativt stor utsträckning förlita sig på formella strukturer, vilket leder till ett minskat utrymme att i varje enskilt fall avgöra vad som ska granskas. En sådan programmatisk idé tenderar att frambringa vissa sorters underlag och därmed en speciell sorts granskning, företrädesvis kopplad till kvantifiering och mätning (Francis, 1994; Power, 1997:122). I bästa fall kan det få vissa positiva effekter i form av nödvändig standardisering (Eklöv, 2001:62-3). I värsta fall kan strävandena efter att följa formella strukturer leda till att arbetet med att genomföra revisionen får stå tillbaka för produktionen av "arbetspapper" och dokumentationen av olika åtgärder som vidtagits för att följa den snitslade banan (Pentland, 1993; Francis, 1994). Zonen för professionella bedömningar har då en benägenhet att minska i takt med att ytterligare riktlinjer införs. Hur saker görs tenderar att bli viktigare än vad som görs.

Att utöka granskningen av redovisningsskyldiga företags interna kontrollsystem på bekostnad av andra insatser kan ses som ett sätt att standardisera granskningsprocessen. Samtidigt anses en sådan inriktning på revisionen leda till att revisorerna får svårare att upptäcka förbiseenden och oegentligheter (Cullinan och Sutton, 2002). Power (2003) hävdar att den stora nyttan med att följa riktlinjer inte är att det nödvändigtvis leder till en bättre revision, utan snarare att standardiseringen kan skänka trygghet och legitimera arbetet. Eklöv (2001:195) pekar på att svenska revisorer är noga med att dokumentera det de gör och att ett viktigt skäl är just att förse sig själva med bevis på att de följt regler och riktlinjer. Vikten av att revisionen görs på ett från legala utgångspunkter klanderfritt sätt leder till att revisorerna är betjänta av att fästa uppmärksamhet på vad de själva gör.

Revisorernas strävan efter att förbättra sig inom legala och ekonomiska ramar kan kopplas samman med begreppet inre effektivitet (jämför Abrahamsson och Andersen, 1998:198-9). Vanligtvis betraktas denna typ av effektivitet i termer av

förhållandet mellan ett resultat och följderna alternativt kostnaderna för att nå resultatet. Det handlar således om att göra ”saker rätt” och pekar på en viktig aspekt av revisorernas arbete:

- Verksamheten är starkt reglerad och revisorerna är i behov av att följa riktlinjer och andra former av stöd för att vägledas i arbetet och för att undvika att trampa i galen tunna. De är hjälpta av att dokumentera sin granskning för att i efterhand kunna hänvisa till gällande riktlinjer och på så sätt legitimera sina handlingar.

3.1.5 Sammanfattning

Ovanstående litteraturgenomgång har varit inriktad på förhållandet mellan revisorer, redovisningsberättigade intressenter och redovisningsskyldiga företag samt revisorers granskning och bedömning av och uttalanden om redovisningsinformation. Revisorerna intar en position mellan företrädare för redovisningsskyldiga företag och redovisningsberättigade intressenter och för att kunna fullgöra sitt uppdrag på ett bra sätt är de beroende av att vinna båda dessa parter förtroende. Litteraturen visar dock att det av olika skäl är svårt för revisorerna att vinna intressenternas förtroende. Litteraturen pekar också på att revisorerna främst granskar och bedömer sådan redovisningsinformation som de är vana vid att hantera och att förändringsviljan är relativt liten. Det förefaller som om den information som revisorerna företrädesvis granskar i modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring i relativt hög grad omgärdas av tämligen formella och tydliga riktlinjer. För revisorerna verkar det viktigt att dokumentera granskningen och legitimera sina handlingar, vilket medför att ett visst självbeaktande tycks vara nödvändigt. Däremot förefaller det inte vara så att revisorerna i första hand inriktar sig på att skydda intressenterna genom att söka efter förbiseenden och oegentligheter, eller att de prioriterar bedömningar av det granskade företagets överlevnadsförmåga. Följaktligen verkar det som om arbetet i större utsträckning går ut på att göra ”saker rätt” än på att göra ”rätt saker”.

Den bild som framträder i litteraturen kan sammanfattas i följande punkter:

- Från positionen mellan redovisningsskyldiga företag och redovisningsberättigade intressenter har revisorerna svårt att värna om den senare parten enligt ursprungliga intentioner.
- Revisorerna visar ett visst självbeaktande, bl.a. till följd av att det är viktigt för dem att dokumentera granskningen och legitimera sina handlingar. Självbeaktandet leder till att de är försiktiga och intar en konservativ hållning.

- Revisorerna granskar främst sådana saker som de är vana vid att hantera och som i relativt stor utsträckning omgärdas av tämligen formella och tydliga riktlinjer.
- Revisorerna är mer inriktade på att göra ”saker rätt” än på att göra ”rätt saker”. Vissa saker som investerare och övriga intressenter kan behöva hjälp med, som granskningen av eventuella förbiseenden och oegentligheter samt det granskade företags överlevnadsförmåga, ges inte högsta prioritet.

3.2 Hur revisorers uppfattningar formas

Studier av organisationskulturer har visat att grupper av individer kan utveckla en till delar gemensam syn på världen och att gruppbildningsprocesser kan skapa gemensamma värderingar på kollektiv nivå (Schein, 1985; Hellgren och Löwstedt, 1997). En intressant fråga i det här sammanhanget är om svenska revisorer har likartade uppfattningar om granskningsuppgiften och eventuella förändringar av denna, eller om olika grupper av revisorer har utvecklat egna uppfattningar som avviker från de uppfattningar som andra grupper av revisorer har.

3.2.1 Likheter och skillnader mellan olika grupper av revisorer

I litteraturen är det svårt att finna en entydig bild beträffande vilka likheter och skillnader som finns mellan olika grupper av revisorer. Å ena sidan förefaller det rimligt att förvänta sig att det finns en samsyn i en bransch för att underlätta verksamheten (jämför Hrebiniak och Snow, 1982). Ett uttryck för en sådan samstämmighet skulle vara att revisorerna uppvisar en hög homogenitet i uppfattningar. Med tanke på att revisionsarbetet är mångfasetterat förefaller det som om homogeniteten skulle kunna vara måttligt hög. En måttligt hög homogenitet kan tas som ett tecken på att det finns vissa individuella skillnader i uppfattningar, medan en mycket hög homogenitet tyder på att alla revisorer talar med gemensam stämma.

Ett skäl till att revisorerna kan förväntas ha relativt likartade uppfattningar är att lagstiftning och regelverk sätter gränserna för vad som är tillåtet att göra och att de är medlemmar i en profession. De genomgår liknande utbildningar, arbetar med liknande saker och brottas ofta med liknande problem. I revisorsprofessionens åtaganden ingår även att upprätta etiska regler, genomföra kvalitetskontroller och vidta disciplinära åtgärder mot de revisorer som inte sköter sig (Power, 2003). I kombination med den löpande informationen från och kontakten med företrädare för professionen, bidrar interaktionen med andra revisorer

till att revisorerna kan betraktas som starkt socialiserade (Pentland, 1993). Revisorsprofessionens sätt att sprida kunskap till sina medlemmar spelar också in. I kunskapsspridningen ingår olika inslag av socialisation (Coffey, 1994) som bl.a. påminner om att en revision ska utföras av revisorer som gör sitt jobb som alla andra (Power, 1997:37). I Sverige har revisionsbranschen dessutom uttalat strävat efter att verka för en gemensam kunskapsbas och en samsyn i resonera-ndet (Artsberg, 2003:111).

Å andra sidan visar empiriska studier i England och USA att det råder en stark samhörighetskänsla bland revisorer från samma revisionsbyrå. Grey (1998) rapporterar att revisorer tenderar att identifiera sig med sin revisionsbyrå. De formas av den rådande kulturen och normerna för hur man förväntas uppträda för att vara konkurrenskraftig inom byrån. Pentland (1993) gör gällande att revisorer anpassar sig till gemensamma rutiner och att de tenderar att genomföra revisionen på ett sätt som överensstämmer med hur övriga revisorer på samma revisionsbyrå gör. Fischer (1996) hävdar att revisorer känner sig bundna av de interna förväntningar som finns på hur de ska gå tillväga för att utföra en revision och att dessa förväntningar kan skilja sig åt mellan olika revisionsbyråer. Han konstaterar även att revisorers kunskap utvecklas gradvis över tiden. Normalt utförs olika arbetsuppgifter i olika skeden av en revisors karriär (Bonner och Pennington, 1991) och nya erfarenheter tolkas utifrån den tidigare kunskapsbasen (jämför Berger och Luckmann, 1967; Patterson, 1996). Mot denna bakgrund förefaller det som om revisorerna åtminstone delvis utvecklar sina erfarenheter utifrån en gemensam kunskapsbas inom respektive revisionsbyrå. Det finns till och med tecken som tyder på att synen på revisionens genomförande kan skilja sig åt mellan olika revisorsteam verksamma vid samma byrå (Fischer, 1996).

Frågan är i vilken utsträckning olika grupper av revisorer de facto har olika uppfattningar om sitt kärnuppdrag. Finns det skillnader mellan revisorer som arbetar på olika revisionsbyråer? Finns det skillnader mellan revisorer med liten respektive stor erfarenhet? Med tanke på att kvinnliga och manliga revisorer tycks ha att rätta sig efter olika uttalade regler när det gäller beteende och klädsel (Grey, 1998) samt att en irländsk studie visar att kvinnliga revisorer möter hinder i karriären som inte deras manliga kolleger stöter på (Barker och Monks, 1998), går det även att fråga sig om det finns några skillnader i uppfattningar mellan kvinnor och män. Det förefaller som om jämförelser mellan olika grupper av revisorer kan göras utifrån erfarenhet, revisionsbyrå och kön, och kanske även med avseende på andra variabler som formell behörighet och ort.

Å ena sidan förefaller det alltså finnas förutsättningar för en stark socialisering i revisionsbranschen, vilket skulle borga för en förhållandevis god överensstämmelse i uppfattningar bland yrkesverksamma revisorer. En viss grad av homo-

genitet tycks dessutom vara nödvändig för att de ska kunna förstå varandra och kommunicera sitt arbete både internt inom professionen och utåt gentemot lekmän (jämför Molander, 1988:105). Å andra sidan förefaller det som om socialisationen snarare sker inom olika grupper och att uppfattningarna därmed kan skilja sig åt med avseende på erfarenhet, formell behörighet, kön, revisionsbyrå och ort. I så fall skulle de revisorer som tillhör en viss grupp ha utvecklat gemensamma uppfattningar om granskningen och bedömningen av och uttalanden om redovisningsinformation, som inte delas av revisorer som tillhör andra grupper. Det skulle också kunna vara så att en viss grupp av revisorer uppvisar en högre grad av homogenitet än övriga grupper och att samsynen därmed är särskilt stark i den gruppen.

3.2.2 Sammanfattning

Enligt litteraturen har yrkesverksamma revisorer en viss samsyn till följd av att de ingår i en profession. Denna samsyn är av betydelse för att de ska kunna tala samma språk och visa upp en gemensam front gentemot lekmän. Med tanke på den socialisationsprocess som tycks prägla revisionsbranschen tyder det mesta på att det inte finns alltför många eller alltför stora skillnader mellan olika grupper av revisorer på ett holistiskt plan. Det kan dock inte uteslutas att det finns vissa skillnader mellan revisorer med olika erfarenhet, mellan revisorer som arbetar på olika revisionsbyråer eller mellan manliga och kvinnliga revisorer.

Litteraturgenomgången kan sammanfattas i följande punkter:

- Revisorerna har en viss samsyn eftersom de är medlemmar i en profession.
- Revisorernas uppfattningar skiljer sig sannolikt inte särskilt mycket åt på gruppnivå när det handlar om helhetsorienterade gransknings- och bedömningsuppgifter.

4 Metod

Det första ställningstagandet när jag utformade ramen för insamling och analys av data var att hålla både kvantitativa och kvalitativa dörrar öppna. Detta ställningstagande är förenligt med att de forskningsfrågor som ställdes i kapitel 2 är av typen ”hur” (jämför Yin, 2003:5-7). Ett annat ställningstagande var att dela in studien i fyra separata men sammankopplade moment: pilotundersökning, huvudundersökning, retester och expertutfrågningar. Av detta följer att det ges utrymme för avgränsade analytiska respektive tolkande inslag (jämför Häckner, 2001).

I detta kapitel anger jag vilka frågor jag har brottats med, hur jag har gått till väga och vilka val jag har gjort. Jag anger också på vilka sätt jag har försökt lösa uppkomna problem och upprätthålla giltigheten (validiteten) och tillförlitligheten (reliabiliteten) i vart och ett av studiens fyra moment. Förhoppningsvis kan läsaren följa i mina spår, även om några passager är ganska snåriga.

4.1 Litteratursökning

Tidigare forskning om förhållanden som denna studie avser har bedrivits inom områden som i litteraturdatabaser finns listade under nyckelord som redovisning (accounting), revision (audit), revisor (auditor), agentteori (agency theory), förvaltare (stewardship theory) och redovisningsansvar (accountability) samt böjningar och kombinationer av dessa ord. Litteraturlistan växte fram successivt – såväl före som under och efter datainsamlingen – via sökningar i databaser, referenslistor, tidskrifter och efter diskussioner med handledare och kolleger.

Mot bakgrund av studiens syften täcker de valda källorna ett relativt stort fält. Litteratur om agentteori och redovisningsansvar utgjorde en första utgångspunkt vid utformningen av den teoretiska modellen i kapitel 3. Inom revisionsområdet valde jag främst artiklar som placerar revision och revisorer i ett för studien relevant sammanhang. Vidare sökte jag litteratur om olika regler och riktlinjer som omgärdar revisorernas arbete och jämförelser mellan olika grupper av revisorer i fråga om deras ageranden eller uppfattningar om olika arbetsrelaterade situationer.

När jag bedömde källornas kvalitet tog jag hänsyn till vem eller vilka som varit författare och till vilka tidskrifter som artiklarna publicerats i (jämför Merriam, 1994:78). Ofta citerade forskare och välrenommerade tidskrifter har givits ett visst företräde. Utöver detta beaktade jag tidskriteriet. Även om jag använt några klassiska verk, framför allt inom redovisningsområdet, är majoriteten av böcker-

na och artiklarna från 1990- och 2000-talet. Mot bakgrund av att merparten av forskningen kommer från USA och England bygger en relativt stor del av resonemanget i kapitel 3 på uppgifter som hämtats från internationell litteratur. I och med att dessa uppgifter kopplas samman med inhemska fakta och förhållanden anses resonemanget ha bärighet för svenskt vidkommande.

4.2 Undersökningsdesign och undersökningsmetoder

4.2.1 Undersökningsdesign

En undersökning kan designas på olika sätt. Bryman (2001:73) anger fem olika sätt att bestämma en ram för insamling och analys av data. Han skiljer mellan experiment, tvärsnittsundersökningar, longitudinella undersökningar, fallstudier och komparativa studier. Yin (2003:5) väljer i stället att använda uttrycket forskningsstrategier. Han gör i stort sett samma indelning, men inkluderar dokumentstudier i uppställningen på bekostnad av komparativa studier.

Som diskussionen om undersökningsmetoder kommer att visa är undersökningsdesignen relativt mångfasetterad. Till övervägande del har den karaktären av en tvärsnittsundersökning (jämför Ghauri och Grønhaug, 2002:57-8). Data samlades in vid en bestämd tidpunkt från flera respondenter och granskades i syfte att upptäcka och tolka olika mönster. Vidare kan studien anses ha vissa experimentella, longitudinella och jämförande inslag. Den är av experimentell karaktär såtillvida att respondenterna fick utgå från en summarisk beskrivning av ett fiktivt företag. Den är longitudinell i det avseendet att datainsamlingen gjordes i olika steg och vid olika tillfällen. Den är jämförande i så måtto att den ställde olika grupper av revisorer mot varandra. De inslag som ingår i den valda undersökningsdesignen förefaller möjliga att förena, framför allt på så sätt att data från enheter som ska jämföras med varandra vanligtvis samlas in med hjälp av en tvärsnittsundersökning (Bryman, 2001:69).

4.2.2 Primär undersökningsmetod (gridteknik)

Från en kognitiv utgångspunkt är människors uppfattningar centrala för förståelsen av vad som sker (Hellgren och Löwstedt, 1997:16). För att få reda på hur människor tänker måste vi fråga vederbörande om detta (Patton, 1990:278). I det här fallet skulle ett alternativ ha varit att skicka ut enkäter till respondenterna och begära skriftliga svar, ett annat att göra telefonintervjuer. Båda dessa alternativ ansågs emellertid alltför begränsade för att kunna fånga personers tankar på djupet (jämför Kelly, 1955). Att skicka ut enkäter skulle dessutom innebära att tillfällen till förtydliganden går förlorade och att det inte med säkerhet går att

avgöra vem som faktiskt besvarar frågorna. Därutöver är risken för bortfall stor (Ghauri och Grønhaug, 2002:96). Telefonintervjuer skulle ha varit mindre lämpliga eftersom de måste innehålla tämligen enkla frågor. Dessutom är möjligheterna att överföra uttalad information små (Bryman, 2001:129). Ett tredje alternativ skulle ha varit att göra personliga djupintervjuer. Trots att intervju-situationen då är kontrollerad finns det en risk att de dimensioner i tänkandet som är känsliga eller svåra för respondenten att artikulera inte kan fångas med denna metod (jämför Fransella et al., 2003:13).

Ett mer tilltalande alternativ var att använda en för ändamålet beprövad och speciellt utformad teknik för datainsamling och dataanalys. För att kartlägga revisorernas uppfattningar om granskningen av och uttalanden om redovisningsinformation valdes den s.k. gridtekniken (the repertory grid technique). Det är en speciell sorts kognitiv karta (Eden och Jones, 1984) som består av flera relaterade intervjumetoder. Tekniken har tillämpats inom en rad områden, framför allt i undersökningar om kunder, attityder, informationshantering och i olika vård- och utbildningssammanhang (se Stewart och Stewart, 1981; Cohen och Manion, 1994; Fransella et al., 2003). Gridtekniken har även använts för att kartlägga riskkapitalisters investeringsbeslut (Hisrich och Jankowicz, 1990) och den betecknas allmänt som en tillförlitlig metod för att generera representativa bilder av individers tankemönster (Reger, 1990:301; Fransella et al., 2003:168).

Trots omfattande sökningar i databaser – som Science Direct, Academic Search Elite och Business Source Premiere – samt en genomgång av arbeten presenterade hos organisationer som stöder sig på personal construct theory – som European Personal Construct Association – har jag inte kunnat finna någon studie om revision och revisorer som utnyttjar gridtekniken såsom den utnyttjas i denna studie. Det som skiljer den här studien från andra undersökningar inom området är följaktligen att den bygger på en etablerad metod för att kartlägga tankemönster.

Gridtekniken introducerades av psykologen George Kelly (1955) i syfte att kartlägga och utforska individers begreppssystem. Kelly argumenterade för att tekniken fyllde ett tomrum. Han ansåg att de flesta människor ofta är omedvetna om hur de organiserar begrepp och tankar och han betonade starkt att forskare omedvetet riskerar att föra över sina referensramar till respondenterna. Han förordade därför metoder som tar hänsyn till detta. För att inhämta uppgifter om sådant som inte kan iakttas förespråkade han intervjuer, men han tog avstånd från att enbart arbeta med helt öppna eller helt strukturerade intervjuer. Han ansåg att de som intervjuas behöver riktas in mot det relevanta området, utan att i övrigt styras av forskaren.

Gridtekniken kräver allmänt sett tre steg (Reger, 1990). Första steget är att välja element, andra steget är att skapa begrepp och tredje steget är att generera uppfattningar om elementen genom att använda begreppen som skalor.

1) Element kan vara saker eller händelser (Kelly, 1955; Fransella et al., 2003:15) eller människor (Tschudi, 1998:66). Om en teori ska utgöra underlag för elementen eller om syftet är att jämföra olika individers tankemönster är det lämpligt att forskaren väljer element. Om forskaren däremot är osäker på vilka element som är relevanta eller om denne vill minimera risken för påverkan kan respondenten fritt få välja element. Ytterligare en möjlighet är att kombinera dessa båda sätt. I så fall kan respondenten tillåtas välja vissa element samtidigt som litteraturen styr valet av den kompletterande uppsättningen element (Reger, 1990).

2) För att skapa mening åt elementen behöver begrepp genereras. Begreppen utgörs av bipolära verb eller adjektiv och behandlas som en skala med två ytterligheter, pol och kontrast. För att generera begrepp utifrån de valda elementen är det möjligt att gå tillväga på olika sätt (Stewart och Stewart, 1981; Reger, 1990; Epting et al., 1993). Ett sätt är att forskaren väljer ut begreppen, ett annat att respondenten själv genererar dessa. Det klassiska sättet att generera begrepp är att använda sig av en s.k. triadmetod (Kelly, 1955; Fransella et al., 2003:29). Respondenten får då beskriva på vilket sätt två element har något gemensamt och hur dessa två element skiljer sig åt från ett tredje. På så sätt genereras ett begrepp med en pol och en kontrast. Proceduren fortsätter sedan tills dess att tillräckligt många begrepp har skapats för att kunna ge en nyanserad bild av respondentens tankemönster.

3) När en matris av element och begrepp har växt fram måste elementen relateras till begreppen. Det innebär att respondenten ska sortera, värdera eller ranka elementen på den skala som varje begreppspar bildar (Reger, 1990). Det första och enklaste sättet, sortering, innebär att varje element sorteras till antingen begreppets ena eller andra ytterlighet, dvs. till pol eller kontrast. Eventuellt kan man även ha en neutral kategori. Det andra sättet, värdering, innebär att respondenten värderar varje element på den skala som bestäms av varje begrepps två ytterligheter. Skalorna är normalt fem-, sju- eller niogradiga. Det tredje sättet, ranking, innebär att elementen rankas från 1 (pol) till n (kontrast). Varje element får då ett eget värde.

I det förenklade exemplet nedan har fem element (granskningsobjekt) värderats på sjuogradiga skalor. Den fiktive revisor som fyllt i gridformuläret, bestående av fasta element och begrepp, anser att elementet attestrutiner är relativt sett enklast (1) att granska och att produktivitet är relativt sett svårast (7) att granska. De andra elementen har fått värden däremellan. På motsvarande sätt har de fem

elementen värderats på övriga fyra begrepp. För att fylla i ett gridformulär kan respondenten gå från begrepp till begrepp och börja på den översta raden. Först kan han eller hon identifiera det element bland samtliga element som anses vara relativt sett svårast att granska. Om skalan är sjugradig ges det elementet värdet 7. Om flera element bedöms vara lika svåra att granska ges alla dessa värdet 7. Därefter är det lämpligt att ge det eller de element som anses vara relativt sett enklast att granska värdet 1. Därefter värderas övriga element i förhållande till de element som tilldelats värdena 7 respektive 1. Proceduren fortsätter sedan på samma sätt för det andra begreppet, o.s.v.

Begrepp \ Element	Attestrutiner		Miljöbrott		
	Osäkra fordringar	VD-kommentarer	Produktivitet		
Lätt att granska för revisorn personligen (1) – svårt att granska för revisorn personligen (7)	2	1	5	6	7
Föga beroende av framtidsbedömningar (1) – starkt beroende av framtidsbedömningar (7)	3	1	7	3	4
Ägnas begränsad tid av revisorsteamet (1) – ägnas stor tid av revisorsteamet (7)	7	6	3	1	3
Branschhänsyn krävs i liten omfattning (1) – branschhänsyn krävs i stor omfattning (7)	1	1	7	4	4
Uttalanden spelar liten roll för bolagets rykte (1) – uttalanden spelar stor roll för bolagets rykte (7)	2	3	6	7	1

Figur 4:1 Ett litet gridformulär bestående av fem element och fem begrepp.

Gridtekniken ger plats för både kvantitativa och kvalitativa framställningar av respondenters tankemönster. Beroende på undersökningens syfte kan olika statistiska metoder användas i analysarbetet (Stewart och Stewart, 1981; Reger, 1990; Fransella et al., 2003). En vanlig metod för att analysera grider är principalkomponentanalys (PCA) (Tschudi, 1998:63).

Gridtekniken gör det också möjligt att kontrollera stabiliteten i respondenternas tankemönster på ett förhållandevis kontrollerat sätt (Fransella et al., 2003:141). Med hjälp av retester samlas nya data in vid ett senare tillfälle. Respondenterna får då än en gång fylla i ett gridformulär som består av samma element och begrepp. Valet att använda retester i den här studien faller sig naturligt även av andra orsaker. Uppföljande intervjuer motverkar den begränsning som finns inbyggd i en tvärsnittundersökning, till följd av att datainsamlingen då sker vid en speciell tidpunkt (Bryman, 2001:57). Därutöver kan reliabiliteten i datainsamlingen kontrolleras med hjälp av dessa retester (jämför Bryman, 2001:87).

En förutsättning för att använda gridtekniken som undersökningsmetod är att individers tankemönster kan kartläggas, analyseras och jämföras med hjälp av kognitiva kartor (Kelly, 1955; Stewart och Stewart, 1981; Huff, 1990; Tschudi, 1998) och att det då är möjligt att fånga underliggande och centrala dimensioner i tänkandet som av olika anledningar kan vara svåra för respondenterna att delge (jämför Fransella et al., 2003:5). Därmed är det emellertid inte sagt att kognitiva kartor är så heltäckande att de kan ge fullständiga avbildningar av hur människor tänker. En annan förutsättning är att det är möjligt att via en individs tankemönster få antydningar om hur individen betar sig (jämför Hellgren och Löwstedt, 1997:27). Även om det inte finns någon omedelbar koppling mellan en persons tankemönster och hans eller hennes agerande kan den kognitiva strukturen indikera hur personen de facto agerar. En tredje förutsättning är att det går att sammanföra olika personers kognitiva strukturer på kollektiv nivå (Tschudi, 2000). Därmed är det möjligt att jämföra olika gruppers tankemönster statistiskt, förutsatt att antingen elementen eller begreppen i gridformuläret är fasta. Det är dock viktigt att inte negligera påpekandena att uppfattningar och handlingar på gruppnivå är ett tämligen utforskat område (Hellgren och Löwstedt, 1997:56; Häckner, 2001; Fransella et al., 2003:153-4).

4.2.3 Kompletterande undersökningsmetoder

Till följd av ställningstagandet att hålla både kvantitativa och kvalitativa dörrar öppna väcktes frågor om triangulering (jämför Bryman, 2001:411). Triangulering är ett etablerat sätt att stödja en undersöknings resultat som innebär att man använder mer än en metod (Miles och Huberman, 1994:266) och därmed kan dubbelkontrollera resultat från såväl kvantitativa som kvalitativa undersökningar (Deacon et al., 1998). Genom att kombinera olika metoder kan respektive metods fördelar utnyttjas samtidigt som det åtminstone till delar går att kontrollera deras respektive nackdelar (Merriam, 1994:85).

I det här fallet kompletterades en kvantitativ metod med kvalitativa metoder för att samla in tillkommande data. Med tanke på att gridtekniken avbildar respondenternas tankemönster och att begreppet tankemönster ges en något snävare innebörd än begreppet uppfattning, tillfördes frågor av mer öppen karaktär. Valet av intervjuer var då naturligt, inte enbart för att det sannolikt är den mest använda metoden i kvalitativt inriktade undersökningar (Bryman, 2001:299). Det var nämligen ett absolut krav att kunna ställa de kompletterande frågorna till samma revisorer som fyllde i gridformuläret. Det var också en praktisk förutsättning att kunna göra det vid samma tillfälle. Därtill ansågs en kontrollerad intervjusituation eftersträvsvärd. Skälet till att komplettera gridformuläret med några öppna frågor var att öka flexibiliteten och ge respondenterna tillfälle att gå utanför gridformulärets ramar (jämför Patton, 1990:285-7). För att möjliggöra

jämförelser mellan olika grupper av revisorer var det även nödvändigt att ställa vissa bakgrundsfrågor till respondenterna.

Med tonvikten lagd på olika informationskällor och olika undersökningsmetoder var det passande att samla in kompletterande data även från andra revisorer och att göra det på ett annat sätt och vid ett annat tillfälle. Valet föll på expertutfrågningar och på att dessa skulle göras på givna platser vid givna tillfällen. Expertutfrågningarna kan karaktäriseras som fokusgruppintervjuer (jämför Cohen och Manion, 1994:289-90), även om det planerades för fler deltagare än vad som normalt anses gälla för denna typ av gruppintervju. Även om avsikten var att låta diskussionerna utgå från huvudundersökningens resultat, kan denna datainsamling betecknas som förhållandevis ostrukturerad. En utgångspunkt var nämligen att deltagarna skulle ges möjlighet att själva lyfta fram viktiga frågeställningar inom valda områden (jämför Bryman, 2001:325-7). Denna avslutande datainsamling kan ses som ett försök att ytterligare minska de begränsningar som finns i en strukturerad intervju (jämför Patton, 1990:285-7). Expertutfrågningarna var också viktiga för att kontrollera validiteten (jämför Bryman, 2001: 259) och förbättra möjligheterna att generalisera resultaten till svenska revisorers uppfattningar.

4.3 Pilotundersökningen

För att arbeta med helt fasta element och begrepp krävs ett strukturerat grid-formulär. Grunden för alla strukturerade intervjuer är att respondenterna har ett gemensamt språk, att frågorna utformas så att de har samma innebörd för alla som utfrågas och att den kontext i vilken frågorna ställs har samma innebörd (Denzin, 1970:123). Denzin hävdar att dessa förutsättningar bäst kan uppfyllas genom att pilotundersökningar genomförs. Valet att göra en omfattande pilotundersökning, i syfte att konstruera och testa olika datainsamlingsformulär, ska således ses som en åtgärd för att försöka stärka både validiteten och reliabiliteten (jämför Bryman, 2001:171).

För att prova ut gridtekniken och samtidigt få initierade synpunkter på grid-formuläret och de kompletterande öppna frågorna engagerades två erfarna och mycket hjälpsamma revisorer. Förutom tillgänglighet (jämför Yin, 2003:79-80) byggde valet av de två auktoriserade revisorerna framför allt på tre saker. För det första söktes personer jämförbara med dem som skulle studeras. För det andra var det ett krav att personerna ifråga skulle vara intresserade av att delta och dessutom ha lång yrkeserfarenhet. För det tredje skulle personerna kunna medverka oberoende av varandra.

Vid tiden för pilotundersökningen hade båda revisorerna varit yrkesverksamma i över 20 år. Den ena revisorn arbetade på en revisionsbyrå i en storstad och den andre på en annan revisionsbyrå i en annan stad. Pilotundersökningen bedrevs under två månader, oktober och november 2002, och de två revisorerna medverkade i en sådan omfattning att de kan benämnas medforskare (jämför Häckner, 2001). De intervjuades vid flera tillfällen, bl.a. för att kommentera valda element, för att generera begrepp och för att medverka till den slutliga designen av gridformuläret och de öppna frågorna.

Till följd av deras medverkan i det förberedande arbetet och deras kännedom om studien fick de inte ställa upp som respondenter i huvudundersökningen (jämför Bryman, 2001:171). En av medforskarna engagerades dock för vidare uppdrag. Han fick bistå med initierade synpunkter när svaren från huvudundersökningen sammanställdes och kategoriserades och när resultaten från studiens olika moment analyserades. Dessutom fick han tillfälle att lämna synpunkter efter att ha läst dessa delar av rapporten.

4.3.1 Gridformulärets framväxt

I pilotundersökningens inledande fas påbörjades arbetet med att utforma gridformuläret. Det ansågs närmast självklart att olika granskningsobjekt skulle användas som element och att gridformuläret skulle innehålla en varierad flora av potentiella granskningsobjekt. Utifrån litteratur och medforskarnas förslag listades drygt 90 granskningsobjekt. Den ursprungliga listan reducerades sedan genom att överlappande granskningsobjekt successivt togs bort, vilket ledde till att antalet element minskades till 16. Av betydelse för validiteten är att elementen täcker in det område som studeras (Stewart och Stewart, 1981). Om de valda granskningsobjekten bara skulle visa sig täcka en avgränsad del av området kan validiteten ifrågasättas. De två medforskarnas medverkan vid valet av granskningsobjekt ska således ses som ett led i ansträngningarna att få en heltäckande uppsättning element i gridformuläret.

Därnäst genererades 13 bipolära begrepp. För att generera begreppen kompletterades Kellys triadmetod med mindre tvingande samtal och informella diskussioner med medforskarna (jämför Stewart och Stewart, 1981). De genererade begreppen kom att representera ett brett spektrum av aspekter, relevanta för de problem som ligger latenta i modellen om informationsflöden och kvalitets-säkring. Med hjälp av de sju gradiga skalorna skulle respondenterna få ta ställning dels till olika förhållanden enligt nuvarande regelverk och praxis, dels till situationer när de får gå bortom gällande regler och etablerad praxis. Exempelvis ingick det att bedöma om olika granskningsobjekt är relativt lätta eller svåra att

granska enligt nuvarande arbetssätt och om ”fria” uttalanden om granskningsobjekten skulle ha relativt liten eller stor betydelse för investerare.

Av vikt för en undersöknings reliabilitet är att tydliga instruktioner ges (Yin, 2003:67-9) och att en intervjuguide förbereds för att säkerställa att samma information kan inhämtas från samtliga respondenter (Patton, 1990:283). Inför gridintervjuerna utformades därför ett dokument med instruktioner samt en intervjuguide. Instruktionerna inleddes med en bakgrund till den aktuella undersökningen. Vidare påtalades att respondenterna skulle utgå från sina erfarenheter och sina spontana och kanske något intuitiva känslor för hur de anser att olika granskningsobjekt förhåller sig till varandra. I instruktionerna ingick även en summarisk beskrivning av ett fiktivt noterat it-företag, med dess organisation och verksamhet, som en gemensam illustration och utgångspunkt för intervjuerna. Till sist beskrevs det hur man går tillväga när man fyller i ett gridformulär. Intervjuguiden (se bilaga 1) bestod av detaljerade anvisningar om hur intervjuerna skulle genomföras. Anvisningarna utarbetades för att tillvägagångssättet skulle vara likartat i samtliga intervjuer och för att därigenom skapa förutsättningar för att jämföra olika revisorers uppfattningar på både individ- och gruppnivå. I intervjuguiden framgick bl.a. vilka eventuella förtydliganden som skulle få göras under en intervju och hur intervjuaren skulle uppträda för att i möjligaste mån undvika att påverka respondenterna (jämför Häckner, 2001).

I nästa skede gjordes två kompletta gridintervjuer med medforskarna. Syftet med pilotintervjuerna var dels att testa instruktionerna och intervjuguiden inför den kommande undersökningen, dels att pröva de valda elementen och begreppen i skarpt läge. Under intervjuerna fick medforskarna kommentera sina upplevelser och lämna förslag på förbättringar. De ifyllda gridformulärens analyserades statistiskt med PCA. Resultaten från datakörningarna studerades grundligt och medforskarna ombads att själva kommentera och tolka resultaten.

Som ett resultat av pilotintervjuerna gjordes en del förtydliganden och språkliga justeringar i instruktioner och intervjuguide. Dessutom bearbetades vissa element och begrepp ytterligare. Utifrån diskussioner med medforskarna utformades det gridformulär som senare användes i huvudundersökningen. Det kom att bestå av 14 element och 12 begrepp enligt den utformning som framgår av figur 4:2 nedan.

Elementen i gridformuläret (se bilaga 2) kan hänföras till räkenskapsrelaterad, verksamhetsrelaterad och förvaltningsrelaterad revision (jämför Arens och Loebbecke, 2000:11-3) samt hårda och mjuka objekt (jämför Häckner, 1988). Begreppen rymmer dels sådant som fångar revisorernas uppfattningar om granskningen enligt nuvarande regelverk och praxis, dels sådant som fångar

deras uppfattningar om möjligheterna att uttala sig bortom nuvarande regelverk och praxis (se bilaga 3).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1. Lätt att granska för revisorn (1) – svårt att granska för revisorn (7)														
2. Uttalanden föga centrala (1) – mycket centrala för investerare (7)														
3. Föga beroende framtidsbedöm (1) – starkt beroende framtidsbedöm (7)														
4. Internkontroll liten betydelse (1) – internkontroll stor betydelse (7)														
5. Granskas sällan (1) – granskas ofta (7)														
6. Revisors kompetens ej tillfreds (1) – revisors kompetens helt tillfred (7)														
7. Ägnas begränsad tid av revisor (1) – ägnas stor tid av revisorsteamet (7)														
8. Uttalanden har liten betydelse (1) – stor betydelse för börskursen (7)														
9. Branschhänsyn i liten omfattn (1) – branschhänsyn i stor omfattn (7)														
10. Låg precision i granskningen (1) – hög precision i granskningen (7)														
11. Uttalanden har liten betydelse (1) – stor betydelse för bolags rykte (7)														
12. Föga beroende muntliga uppl (1) – starkt beroende muntliga uppl (7)														

Begrepp														
	Aktieköp	Org-utgifter	Datasäkerhet	Internpriser	Produktivitet									
	Prisfall lager	VD-kommentarer	Delårsrapport	Miljöbrott	Strategier									
	Osäkra fordringar	Anställningsvillkor	Finansplan	Attestrutiner										

Figur 4:2 Gridformuläret i undersökningen med 14 element (A-N) och 12 begrepp (1-12).

4.3.2 Övriga insatser

De öppna frågorna och frågorna av bakgrundskaraktär formulerades i samband med att det slutgiltiga gridformuläret sammanställdes. Bakgrundsfrågorna utformades på ett sådant sätt att det utifrån svaren skulle gå att dela in de deltagande revisorerna i olika grupper med avseende på erfarenhet, formell behörighet, kön, revisionsbyrå och ort. Avsikten med de öppna frågorna (se figur 4:3 nedan) var att försöka fånga revisorernas förändringsvilja. Frågorna utformades så att

intervjupersonerna hade frihet att skriftligt formulera svaren på sitt eget sätt, samtidigt som det skulle gå att göra jämförelser mellan olika grupper av revisorer (jämför Patton, 1990:285).

- 1 Finns det något som Du normalt granskar i relativt stor omfattning som Du skulle kunna granska i mindre omfattning utan att investerare och andra intressenter riskerar att få ett sämre informationsunderlag att grunda sina beslut på?
- 2 Finns det något som Du normalt inte granskar alls eller i ganska liten omfattning som det skulle vara betydelsefullt att granska i större omfattning för att investerare och andra intressenter ska få ett bättre informationsunderlag att grunda sina beslut på?
- 3 Vilken är Din åsikt om att kunna uttala Dig om sådant som Du inte uttalar Dig om idag och om de eventuella effekter som det skulle få för investerare och andra intressenter?

Figur 4:3 De kompletterande öppna frågorna i undersökningen.

Utifrån diskussioner med medforskarna, och med tanke på revisorernas ofta fulltecknade almanackor, bestämdes att en intervju skulle få ta mellan 60 och 90 minuter. Den tiden ansågs möjlig för revisorerna att avsätta för att delta i denna icke inkomstbringande verksamhet. Tidsaspekten var det främsta skälet till att gridformuläret begränsades till att bestå av 14 element och 12 begrepp samt att enbart tre kompletterande frågor ställdes.

Som ett led i försöken att förbättra reliabiliteten gjordes noteringar i ”protokollform” under pilotundersökningen. Anteckningarna användes bl.a. i lärande syfte (jämför Yin, 2003:80) och med ambitionen att förbättra instruktionerna, intervjuguiden, gridformuläret, de kompletterande öppna frågorna samt frågorna av bakgrundskaraktär.

4.4 Urval

Urvalet är centralt för alla undersökningar (Saunders et al., 2000:150). I det här fallet var det nödvändigt att göra flera olika urval till följd av att studien innehåller olika moment för insamling av data.

4.4.1 Huvudundersökningen

Det bästa skulle vara att undersöka hela populationen, dvs. alla yrkesverksamma revisorer i Sverige. När datainsamlingen påbörjades fanns över 4200 auktoriserade och godkända revisorer i Revisorsnämndens register. Omedelbart uteslöts tanken på att göra en totalundersökning i hela landet. En sådan var helt enkelt inte praktiskt genomförbar. Populationer av intresse för samhällsvetenskaplig forskning är ofta för stora för att undersökas i sin helhet, vilket medför att urvalsfrågor aktualiseras. För att i någon mån kunna generalisera på basis av ett resultat från ett stickprov krävs att stickprovet är relativt stort och representativt för populationen. Även om det inte finns några garantier för att representativitet uppnås, anses ofta ett obundet slumpmässigt urval vara att föredra (Walsh, 1990:79). Normalt finns det en viss kunskap om populationen. I så fall kan den delas in i delpopulationer och därmed är det också möjligt att göra ett precisare urval, ett s.k. stratifierat urval. Syftet med stratifiering är att garantera att alla delpopulationer representeras i urvalet för att på så sätt försäkra sig om att kunna göra jämförelser mellan delpopulationerna (Walsh, 1990:81-2).

En annan möjlighet är att använda någon form av icke-sannolikhetsurval (Saunders et al., 2000:170-1). Ett slags icke-sannolikhetsurval kan beskrivas som ett ändamålsenligt urval med särskild inriktning mot heterogenitet. I ett sådant fall är det möjligt att dokumentera skillnader mellan olika individer eller grupper av individer (Saunders et al., 2000:174). Ett annat slags icke-sannolikhetsurval bygger på att tillgänglighet och viljan att medverka är styrande för urvalet. En fördel med s.k. bekvämlighetsurval är att data går att samla in med hög svarsfrekvens, men samtidigt minskar utsikterna att göra generaliseringar (Bryman, 2001:114).

Med ambitionen att kunna göra vissa statistiska generaliseringar intervjuades totalt 82 revisorer. Utgångspunkten för valet av medverkande revisorer var att de kunde uppvisa en viss spridning med avseende på erfarenhet, formell behörighet, kön, revisionsbyrå och ort (se nedanstående tabell och bilaga 4). För att få en någorlunda god spridning gjordes först en totalundersökning i en medelstor stad med omnejd. Vid tiden för intervjuerna fanns totalt 43 revisorer verksamma i det området enligt Revisorsnämndens register. Två av dessa exkluderades eftersom de redan var involverade i undersökningen och därför ansågs ha för mycket förhandsinformation för att få delta. En av dem medverkade i pilotundersökningen. Fyra andra avböjde med hänvisning till tidsbrist. Övriga 37 deltog i undersökningen och lämnade kompletta data. För att få underlag från andra orter gjordes intervjuer med 30 revisorer från två större städer och med 15 revisorer från en mindre stad. Tillgängligheten och viljan att medverka var avgörande när dessa revisorer valdes ut, men det var också viktigt att revisorer från olika grupper fanns representerade på alla orter och att revisorer från både stora och små revisionsbyråer inkluderades i urvalet. Tillvägagångssättet för

urvalet kan således beskrivas som en stratifiering av populationen och en totalundersökning avseende en delpopulation, kombinerat med ej slumpmässiga urval med inriktning mot heterogenitet avseende övriga delpopulationer.

Tabell 4:1 En uppställning över urvalet

Ort	Revisionsbyrå		Kön		Formell behörighet		Erfarenhet		
	Big four	Andra	Män	Kvinnor	Auktoriserad	Godkänd	< 5 år	5-9 år	> 9 år
Storstäder (30) > 250 000 invånare	24	6	21	9	30	-	3	8	19
Medelstor stad (37) 100 000 - 250 000 inv.	28	9	24	13	22	15	9	6	22
Småstad (15) < 100 000 invånare	10	5	12	3	10	5	9	2	4
Summa (82)	62	20	57	25	62	20	21	16	45

I stor utsträckning baserades valet på att de tillfrågade revisorerna skulle kunna ställa tid till förfogande och intervjuerna skulle även i övrigt vara möjliga att genomföra med hänsyn till nödvändig samordning. Med tanke på hur urvalet gjordes skulle det i strikt mening vara svårt att uttala sig om svenska revisorers uppfattningar. En fråga som då uppkommer är om det finns anledning att misstänka att de revisorer som deltog i undersökningen systematiskt skulle avvika från hela populationen av svenska revisorer. För att få svar på denna fråga behöver insamlade data analyseras. Särskilt viktigt är det att göra jämförelser mellan olika grupper av revisorer, framför allt mellan den grupp som totalundersöktes i en stad och de tre grupperna i övriga städer. Likaså är det betydelsefullt att återföra undersökningens resultat till de revisorer som medverkade i pilotundersökningen och till andra revisorer.

4.4.2 Retester

Valet av respondenter till retesterna styrdes i första hand av att personerna ifråga visade ett intresse för undersökningen när de intervjuades vid det första tillfället. Vidare var det en förutsättning att de hade tid och möjlighet att ställa upp på ytterligare en tidskrävande intervju. Dessutom ansågs det nödvändigt att respondenterna även i det här fallet kunde uppvisa en viss spridning med avseende på erfarenhet, formell behörighet, kön, revisionsbyrå och ort. De sex revisorer som valdes ut till retesterna täckte in samtliga fyra orter och uppvisade även skillnader med avseende på övriga fyra indelningsgrunder.

4.4.3 Expertutfrågningar

Utgångspunkten var att merparten av deltagarna i expertutfrågningarna skulle vara revisorer, både sådana som deltagit i huvudundersökningen och andra. Representanter för revisorsprofessionen och övervakande organisationer skulle också beredas plats. Alla som har erfarenhet av det aktuella området och finner det relevant kan ses som lämpliga deltagare när fokusgruppintervjuer genomförs (Cohen och Manion, 1994:289).

Ett viktigt ställningstagande var att anordna olika expertutfrågningar i olika städer och med olika personer närvarande. Det bestämdes att ett stort antal personer skulle bjudas in och att arrangemangen skulle äga rum inom ramen för forskningsprogrammet "Den nya tidens revisor och redovisare". Större arrangemang bedömdes göra det intressantare för potentiella deltagare att vilja vara med. Valet av två relativt stora arrangemang ska ses som ett försök att motverka risken att framkomna reaktioner kan vara specifika för en viss grupp eller till och med för några dominerande personer i en grupp (jämför Bryman, 2001:328).

För att ytterligare öka intresset för expertutfrågningarna slogs det fast att ett arrangemang skulle vara ett publikt seminarium med en paneldiskussion som centralt inslag. För att ge arrangemanget extra tyngd anlätades en moderator med mycket stor insyn i revisionsbranschen. Tre av de sex paneldeltagarna var revisorer som tidigare deltagit i huvudundersökningen. Dessa kom från tre olika revisionsbyråer i tre olika städer. Övriga tre representerade revisorsprofessionen och övervakande organisationer. Dessutom bjöds ett stort antal revisorer och andra personer med intresse för ämnet in för att medverka som aktiva åhörare. Skälet till att låta andra än revisorer delta är inte så underligt som det kanske kan tyckas. Dels finns det starka beröringspunkter mellan revisorer, representanter för revisorsprofessionen och övervakande organisationer. Dels tenderar diskussionerna att bli spänstigare och mer givande om även parter som är insatta i ämnet och kan anlägga ett delvis annat perspektiv tillåts delta (jämför Kitzinger, 1994). Även till det andra arrangemanget inbjöds såväl revisorer som andra intresserade. Den expertutfrågningen påminde mer om en renodlad fokusgruppintervju.

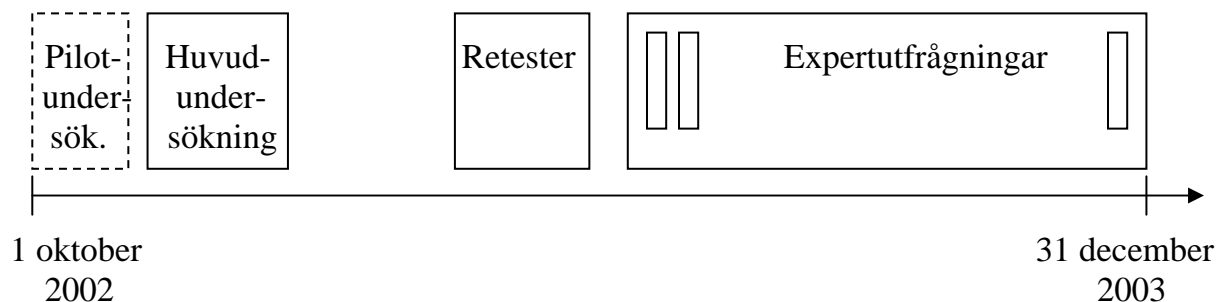
Utöver de två större arrangemangen engagerades två auktoriserade revisorer för att delta i en uppsummerande utfrågning. Dessa två revisorer valdes ut bland åhörarna vid den första av de två större expertutfrågningarna.

Morgan (1998) hävdar att sex till tio personer är ett lämpligt antal deltagare i en fokusgruppintervju. Han konstaterar också att en mindre gruppstorlek kan vara att föredra om deltagarna förväntas ha mycket att säga eller om man kan misstänka att de inte vågar yttra sig i ett större sällskap. Samtidigt är han öppen för

att en större gruppstorlek kan väljas, förutsatt att det är eftersträvansvärt att många olika synpunkter får ventileras och att deltagarna inte upplever gruppstorleken som besvärande.

4.5 Datainsamling

Efter avslutad pilotundersökning samlades data i tur och ordning in från huvudundersökningen, retesterna och expertutfrågningarna. Först besvarade 82 revisorer tre olika frågeformulär: ett strukturerat gridformulär, ett formulär med kompletterande öppna frågor och ett formulär med bakgrundsfrågor. Sedan gjordes retester med sex av dessa revisorer. Till de tre expertutfrågningarna inbjöds revisorer och företrädare för organisationer kopplade till revisionsbranschen. För att försöka uppnå tillförlitliga resultat vinnlade jag mig om att vara så noggrann som möjligt i datainsamlingens alla faser (jämför Yin, 2003:38-9).



Figur 4:4 Tidpunkter för datainsamlingen. Pilotundersökningen, som låg till grund för datainsamlingen, genomfördes i oktober-november 2002. Data från huvudundersökningen samlades in i november 2002-januari 2003. De sex retesterna gjordes i april-maj 2003. De tre expertutfrågningarna ägde rum i maj, juni och december 2003.

4.5.1 Huvudundersökningen

Efter det att respondenterna informerats om undersökningen (jämför Patton, 1990:328) och tagit del av instruktionerna besvarade de gridformulärets frågor, de kompletterande öppna frågorna och bakgrundsfrågorna. Intervjuerna gjordes på respektive respondents revisionsbyrå och för att inte respondenterna skulle störas användes särskilda sammanträdesrum. En viktig insikt i samband med datainsamling via intervjuer är att intervjuarens roll är så pass betydelsefull (Patton, 1990:300-2; Yin, 2003:58-9). En svårighet när det gäller gridintervjuer är att genomföra dessa utan att påverka respondenterna (Borell, 1994:33-4). Det är lätt hänt att respondenter tar intryck av intervjuaren och att de försöker anpassa sina svar efter vad denne säger och gör. Under intervjuerna ansträngde jag

mig för att inte förmedla min förförståelse till respondenterna (jämför Huff, 1990; Häckner och Tschudi, 1994; Häckner, 2001). Ambitionen var att få bra kontakt med respondenterna och på samma gång hålla mig neutral till innehållet i deras svar (jämför Patton, 1990:317).

De flesta respondenter intervjuades enskilt, men i vissa fall deltog två eller flera revisorer från samma revisionsbyrå vid ett och samma intervjutillfälle. Samtliga respondenter fyllde i sina gridformulär och skrev ned sina svar på övriga frågor utan att samtala med någon annan än intervjuaren. Respondenterna ombads att bedöma de 14 potentiella granskningsobjekten i förhållande till varandra genom att värdera dem på sju gradiga skalor utifrån de 12 begreppen. De uppmanades att försöka utnyttja skalans hela variationsvidd, dvs. att såväl 1 som 7 angavs för varje begrepp. Trots denna uppmaning fanns det respondenter som inte utnyttjade skalan fullt ut för samtliga begrepp. Möjliga förklaringar till detta kan vara att intervjuaren inte uttryckligen ställde krav på att hela skalan skulle utnyttjas eller att det i gridformuläret saknades sådana element som i respondentens föreställningsvärld utgjorde en ytterlighet för ett visst begrepp. De flesta intervjuer tog mellan 60 och 90 minuter att genomföra. Ett fåtal respondenter behövde längre tid och ett fåtal kortare tid. De som använde kortast tid såg ut att vara något forcerade, men de påpekade samtidigt att det frågades efter deras intuitiva känslor för hur elementen skulle värderas.

Det är viktigt att vara medveten om att det kan finnas respondenter som inte anstränger sig tillräckligt mycket eller slarvar när de fyller i sina formulär (Stewart och Stewart, 1981). För intervjuaren gäller det således att vara uppmärksam på hur respondenten betar sig under intervjun. Även om mina insatser i det här fallet måste utvärderas av andra, är min uppfattning att respondenterna genomgående verkade motiverade. De hade inga synbara problem med att fylla i sina gridformulär och det stora flertalet hanterade även de öppna frågorna på samma sätt. Möjligen kan det tas som ett tecken på att frågorna uppfattades som tillräckligt konkreta (jämför Cohen och Manion, 1994:94-5). Ett litet bekymmer var att några av de respondenter som verkade forcerade eller drabbades av tidsnöd inte tycktes anstränga sig tillräckligt mycket för att besvara den tredje och sista kompletterande frågan. Några svar var så kortfattade att det var svårt att utläsa vad de egentligen stod för. I vissa fall saknades också motiveringar till varför respondenten ifråga tyckte på det sätt som han eller hon angav.

4.5.2 Retester

Fem månader efter det första intervjutillfället fick sex utvalda revisorer åter bedöma samma element och begrepp, med den enda skillnaden att elementen och begreppen denna gång var placerade i en annan ordning i gridformuläret. Varje

intervju gjordes enskilt och på samma plats som vid föregående tillfälle. Retesterna tog cirka två timmar och de följde den intervjuguide som hade utformats för detta ändamål (se bilaga 5).

Inledningsvis tillfrågades respondenterna om de kom ihåg hur de fyllt i sina originalgrider och om de på något sätt hade påverkats av den första intervjun eller av andra händelser som inträffat efter det tillfället. Förutom att fylla i ett nytt gridformulär fick de tolka resultaten från sina respektive originalgrider. Framför allt gavs de tid att studera de grafiska framställningarna. En sådan presentation av resultaten anses vara något lättare för respondenterna att ta till sig än andra former (Fransella et al., 2003:161). Respondenterna fick också jämföra de ifyllda gridformulärens från sina respektive retester med motsvarande resultat från det första intervjutillfället. Avslutningsvis fick de ta del av och tolka resultaten från genomsnittsgriden för samtliga 82 revisorer. En annan fråga som togs upp var respondenternas åsikter om representativiteten hos de element och begrepp som användes i gridformuläret. Det kan ses som en kontroll av validiteten (jämför Bryman, 2001:89) och pilotundersökningens kvalitet.

Under retesterna antecknades respondenternas svar på om, och i så fall hur, de hade påverkats av den första intervjun och av olika händelser efter det tillfället. Tolkningarna av de egna intervjusvaren och genomsnittsgriden noterades också, liksom deras åsikter om valet av element och begrepp i gridformuläret. De insamlade svaren från varje retest sammanställdes i särskilda formulär.

4.5.3 Expertutfrågningar

Expertutfrågningarna inriktades främst på de deltagande revisorernas reaktioner på huvudundersökningens resultat. Sammanlagt närvarade cirka 100 personer vid de olika arrangemangen. Ett 25-tal av dem kan betecknas som centrala uppgiftslämnare.

Den första expertutfrågningen, som hade karaktären av ett offentligt seminarium, varade i fem timmar. Förutom de sex utvalda paneldeltagarna fanns ett sjuttital mer eller mindre aktiva åhörare på plats. Bland åhörarna fanns revisorer som medverkat i huvudundersökningen, andra revisorer, representanter för branschorganisationer samt andra inbjudna gäster med intresse för det aktuella området. Arrangemanget inleddes med att jag, som representant för forskningsprogrammet, presenterade resultaten från huvudundersökningen. Med detta som grund leddes den efterföljande diskussionen av en erfaren företrädare för revisorsprofessionen. Under hans ledning diskuterade paneldeltagarna lagar, rekommendationer och normer, revisorers uppgifter och skyldigheter, kvalitetssäkring av den information som går från redovisningsskyldiga till redovisningsberättigade

samt den presenterade bilden av revisorernas tankemönster. Övriga åhörare fick ställa frågor och lämna synpunkter såväl i anslutning till presentationen av resultaten som under och efter paneldiskussionen.

Vid det andra, tre timmar långa arrangemanget, fanns ett trettiotal deltagare på plats. Främst var det revisorer, både sådana som deltagit i huvudundersökningen och andra, men bland deltagarna fanns även andra inbjudna gäster med intresse för revisionsfrågor. Vid detta tillfälle leddes både presentationen och den efterföljande diskussionen av en annan företrädare för forskningsprogrammet. Någon paneldiskussion fanns inte på dagordningen, men i övrigt påminde upplägget om hur det såg ut vid den första expertutfrågningen. Presentationen av huvudundersökningens resultat följdes av frågor från de närvarande deltagarna och en öppen diskussion om både resultaten och vilka slutsatser som skulle kunna dras ur såväl forskningens som revisorsprofessionens synvinkel.

För att rikta in diskussionerna och underlätta jämförelser mellan expertutfrågningarna fokuserades vissa områden (jämför Bryman, 2001:331). En svårighet var att få deltagarna att föra diskussioner på djupet och att utforska varandras skäl till att uttrycka en viss åsikt (jämför Bryman, 2001:326). Speciellt tydligt visade sig detta vid det första tillfället. Sannolikt uppfattades det arrangemanget som förhållandevis formellt, dels beroende på paneldiskussionen, dels till följd av det relativt stora antalet åhörare. Vissa paneldeltagare tänkte sig förmodligen för både en och två gånger innan de uttalade sig i egenskap av ”experter”. Åhörarna var överlag relativt sparsamma med kommentarer och vissa kom inte till tals. Troligen kände åtminstone några av dem en rädsla att uttrycka sina åsikter inför många och delvis okända människor (jämför Kitzinger, 1994).

Vid båda expertutfrågningarna antecknades deltagarnas uttalanden löpande. Emellanåt var det svårt att hinna anteckna exakt vad deltagarna sade (jämför Patton, 1990:336), men ambitionen var inte att notera alla detaljer, utan att försöka fånga de mest centrala dragen i deltagarnas uppfattningar. Därför gjordes anteckningarna i koncentrerad form. För att minska risken att gå miste om värdefull information till följd av bristfälliga anteckningar arbetade flera personer knutna till forskningsprogrammet med att anteckna vad som sades. Efteråt sammanställdes, jämfördes och redigerades anteckningarna.

Ett annat problem var att försöka fånga styrkan i de olika åsikterna. Eftersom kraften lades på att anteckna deltagarnas uttalanden fanns ingen möjlighet att räkna andelen deltagare som stod bakom en viss uppfattning. Inte heller kunde samspelet och dynamiken i expertgrupperna uppmärksammas, mer än i ytterst liten omfattning. Det beror inte på att dessa aspekter bedömdes som ointressanta, utan snarare på svårigheterna att lägga märke till och fånga sådana signaler (jämför Kitzinger, 1994).

Ett alternativt tillvägagångssätt hade varit att spela in expertutfrågningarna och att i stället för att föra anteckningar ha försökt fånga styrkan i deltagarnas åsikter. Att göra inspelningar bedömdes emellertid innebära så stora praktiska problem att det alternativet valdes bort, trots att det kan ha medfört att viss information inte kunde samlas in eller återges helt korrekt (jämför Saunders et al., 2000:261-2).

Som avslutning samlades data in från en mindre och något annorlunda form av expertutfrågning med två auktoriserade revisorer som inte deltog i huvudundersökningen. Inför det drygt en timme långa samtalsliknande resonemanget fick de två revisorerna läsa resultatsammanställningen i sin helhet. Samtalet cirkulerade företrädesvis kring resultaten från studiens olika moment och de centrala synpunkterna antecknades. Inledningsvis diskuterades rimligheten i resultaten och hur resultaten från de olika momenten kunde relateras till varandra. Därefter ventilerades möjliga utvecklingstendenser. Denna uppsummerande datainsamling kan ses som ytterligare ett försök att stärka validiteten.

4.6 Dataanalys

Precis som under datainsamlingen ledsagades jag av Yin (2003) i min strävan att vara noggrann i analysarbetets olika faser. Respondenternas grider från huvudundersökningen och retesterna analyserades statistiskt. Svaren på de öppna intervjufrågorna kategoriserades och anteckningarna från expertutfrågningarna bearbetades. Efter att ha komprimerat och systematiserat datamaterialet övergick jag till att söka efter mönster och göra tolkningar av den insamlade informationen (jämför Walsh, 1990:329-30; Miles och Huberman, 1994:69). Resultaten från huvudundersökningen, retesterna och expertutfrågningarna betraktades även i ljuset av modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring. Datamaterialet analyserades med både statistiska och analytiska generaliseringar i åtanke (jämför Yin, 2003:32). Det handlade dels om möjligheterna att generalisera resultaten till populationen svenska revisorer, dels om möjligheterna att analysera revisorernas uppfattningar i en speciell kontext (jämför Bryman, 2001:273).

Det finns alltid en risk att respondenter tolkar instruktioner och frågor på olika sätt (Cohen och Manion, 1994:279) och att de svarar som de tror att de förväntas svara hellre än på det sätt som speglar deras egentliga uppfattningar (Bryman, 2001:141-2). Även om den valda gridtekniken gör det svårare för respondenterna att dölja sina egentliga uppfattningar än om andra typer av intervjuer genomförs (Reger, 1990) är denna risk inte obefintlig. För att försöka upptäcka en eventuell förekomst av sådana tendenser, engagerades en av medforskarna

när genomsnittsgriden för samtliga revisorer analyserades och när svaren på de öppna frågorna kategoriserades. Vidare förde jag vissa diskussioner med kollegerna i forskningsgruppen när insamlade data analyserades.

4.6.1 Huvudundersökningen

I undersökningar med ambitioner att generalisera utifrån ett stickprov behöver bortfallet analyseras (Wild och Seber, 2000:10). Bortfallet i den stad som totalundersöktes var mindre än 10 %. De fyra revisorer som avböjde att medverka med hänvisning till tidsbrist tillhör olika grupper. Tre av dem är män och en är kvinna. De arbetar på olika revisionsbyråer, har olika formell behörighet och olika lång erfarenhet. Att bortfallet var litet, och att det inte ensidigt drabbade någon särskild grupp av revisorer, är positivt för undersökningens tillförlitlighet.

Ett genomgående inslag i analysarbetet var att använda tabeller, figurer och grafiska framställningar som hjälpmedel. En fördel med detta är att den analyserade informationen kan presenteras i en gripbar och kompakt form (Miles och Huberman, 1994). Att använda informativa tabeller och figurer kan också ha betydelse för validiteten i undersökningar med kvalitativa och tolkande analysinslag (Merriam, 1994:206).

Analysarbetet delades upp i tre delar: 1) fokus på respondenternas gridformulär, 2) fokus på jämförelser mellan olika grupper av revisorer och 3) fokus på öppna frågor.

Fokus på respondenternas gridformulär

För att analysera och jämföra de individuella griderna användes dataprogrammet Flexigrid (Tschudi, 1998) och för att framställa och analysera en genomsnittsgrid för samtliga revisorer användes dataprogrammet Multigrid (Tschudi, 2000). Med hjälp av PCA undersöktes strukturen i griderna och begreppens inbördes relationer. PCA används för att analysera interna strukturer av en mängd variabler och identifiera underliggande faktorer eller komponenter. Ett skäl till att välja PCA är möjligheterna att grafiskt framställa centrala dimensioner i en individs tankemönster, vilka kan vara svåra för respondenten själv att se och artikulera. Trots att olika variabler mäter olika saker visar det sig ofta att flera eller några variabler kan kopplas till en underliggande komponent. Det hör emellertid inte till vanligheterna att en stor datamängd kan förklaras av en enda komponent. I stället kan man förvänta sig att finna ett antal förklarande komponenter (Walsh, 1990:329-32).

Flexigrid-programmet räknar ut inbördes relationer mellan begreppen (Tschudi, 1998:67). Korrelationerna kan variera mellan +1 och -1. Höga positiva korrelationer mellan två begrepp visar att begreppens polsidor alternativt begreppens kontrastsidor samvarierar. Höga negativa korrelationer visar att polsidan hos ett begrepp samvarierar med kontrastsidan hos ett annat begrepp. Höga korrelationer mellan två begrepp uttrycker således samhörighet, medan värden nära 0 visar att det inte finns någon samhörighet. Programmet beräknar även avstånden mellan elementen. Ju kortare avståndet är mellan två element desto mer besläktade är de. Långa avstånd innebär följaktligen att släktskapet är mindre.

Den första komponenten som genereras av dataprogrammet är den komponent som svarar för störst del av variansen. Nästa komponent svarar för den närmast största delen av variansen, o.s.v. Komponenterna är nollkorrelerade med varandra (Tschudi, 1998:63-4; Ghauri och Grønhaug, 2002:167). De komponenter som programmet genererar kan tolkas med ledning av begreppens och elementens siffervärden. Ett begrepp som laddar högt på en viss komponent har ett värde nära +1 eller -1. När flera begrepp laddar högt på en komponent eller formerar sig nära varandra pekar det på ett speciellt tankemönster hos respondenten.

Om korrelationerna ges en geometrisk tolkning kan PCA illustreras grafiskt. Axlarna i figuren symboliserar då de komponenter som förklarar mest av variansen. Begrepp och element kan placeras i figuren utifrån statistiska beräkningar i PCA. Som för begreppen visar värdena på elementen hur de förhåller sig till komponenterna. Ett element som har ett högt värde på den första komponenten och ett värde nära 0 på den andra komponenten kommer att ligga långt ut på den horisontella axeln och nära mitten på den vertikala axeln i figuren.

För att klustren av begrepp ska komma närmare axlarna i figuren är det vanligt att rotera axlarna (Tschudi, 1998:75). Det innebär att mönstret i en ursprunglig, dvs. oroterad, grid hålls intakt samtidigt som det vrids något så att klustren placerar sig närmare axlarna. Att utgå från en roterad grid kan således underlätta tolkningen av de underliggande komponenterna i en respondents tankemönster. Det vanligaste sättet att rotera axlarna benämns varimax. Några definitiva regler för vad som anses optimalt finns emellertid inte. I denna studie visade det sig värdefullt att tolka såväl den första komponenten i en oroterad grid som de två första komponenterna i en roterad grid. Ett avgörande skäl till att inte fler än två komponenter analyserades i den roterade griden hänger samman med att den tredje komponenten visade sig vara jämförelsevis svår att tolka.

Komplexiteten i ett tankemönster kan mätas på flera olika sätt (Walsh, 1990; Tschudi, 1998; 2000). Generellt bestäms den av hur stor del av variansen som förklaras av komponenterna. Om en stor andel av variansen förklaras av ett fåtal komponenter pekar det på att komplexiteten är låg. Om det däremot är många

komponenter som vardera förklarar en ansevärd del av variansen tyder det på att komplexiteten är hög. Det vanligaste måttet på komplexiteten i ett tankemönster är den procentuella andelen av variansen som förklaras av första komponenten. Om den första komponenten förklarar en hög andelen av variansen indikerar det att respondentens tankemönster är av endimensionell karaktär. I dessa fall är korrelationerna genomgående höga, vilket tyder på att begreppen används på ett likartat sätt för att värdera elementen. Ett kompletterande sätt att bestämma graden av komplexitet är att använda sig av Kaisers kriterium eller Kaiser-linjen. Trots att det är något kritiserat på det teoretiska planet, har det visat sig användbart i praktiken. Kaisers kriterium innebär att man fastställer komplexiteten med ledning av hur många komponenter som har en relativ varians på mer än 1,0. En sådan komponent betraktas som intressant eftersom den förklarar mer av variansen än en genomsnittlig komponent. Ett annat mått på graden av komplexitet är det antal komponenter som i tillräckligt hög grad bidrar till att förklara variansen. Det antal komponenter som ger detta tillräckligt stora bidrag uttrycker antalet dimensioner i tänkandet. Frågan är då hur många komponenter det är värt att ta hänsyn till. Ett förslag är att det är tillräckligt att analysera två komponenter om de tillsammans förklarar mer än cirka 75 % av variansen (Tschudi, 1998:100). Det viktigaste är emellertid att utgå från hur många komponenter som kan tolkas på ett meningsfullt sätt med hänsyn tagen till teorier, modeller, förståelse för området, data insamlade med andra metoder etc.

I dataprogrammet Multigrad (Tschudi, 2000) kan även homogeniteten inom en grupp analyseras med hjälp av PCA och med utgångspunkt från korrelationen mellan respondenterna. I dessa fall kan respondenterna beskrivas på tre sätt. 1) Varje individuell grid kan betraktas som en sträng eller vektor bestående av 168 värden (14 element \times 12 begrepp). 2) Varje person kan beskrivas utifrån "factor scores" för elementen. 3) Varje person kan beskrivas utifrån "factor loadings" för begreppen. Analyser kan således göras för hela grider (som i det första fallet) eller för elementens respektive begreppens korrelationer med första komponenten (som i de två andra fallen). Eftersom den första komponenten förklarar störst andelen av variansen, ger en analys av denna i allmänhet en god bild av homogeniteten. Oavsett vilket av de tre alternativen som väljs representerar höga korrelationer mellan respondenter, eller mellan medelvärden för olika grupper av respondenter, hög homogenitet i uppfattningar.

Resultaten från genomsnittsgriden för samtliga revisorer analyserades inte enbart med hjälp av sifferberäkningar. För att placera resultaten i ett sammanhang tolkades både siffrorna och de mönster som visade sig i olika grafiska framställningar. I analysarbetet ingick därför i stor utsträckning att studera genomsnittsgriden och söka efter mönster. För att även kunna göra delanalyser av resultaten från genomsnittsgriden delades elementen och begreppen in i två huvudgrupper vardera (se bilaga 6). Således skapades fyra mindre grider och

därmed kunde nya databearbetningar av materialet göras. Var och en av dessa fyra grider analyserades på samma sätt som genomsnittsgriden och i jämförelse med denna.

Fokus på jämförelser mellan olika grupper av revisorer

För att fördela revisorerna i olika och möjligen homogena grupper gjordes en första indelning utifrån de fem variablerna erfarenhet, formell behörighet, kön, revisionsbyrå och ort. Därefter skapades 15 underliggande variabler, inklusive en kontrollvariabel. Dessa 15 underliggande variabler (se bilaga 7) valdes med ledning av respondenternas svar på bakgrundsfrågorna och de öppna frågorna. Varje underliggande variabel rymmer två eller flera grupper och totalt bildades 45 olika grupper.

Genomsnittsgriderna för olika grupper av revisorer analyserades med dataprogrammet Multigrad (Tschudi, 2000) och homogeniteter inom och mellan olika grupper beräknades med hjälp av PCA. Varje grupps intrahomogenitet jämfördes med motsvarande värden för övriga grupper. Dessutom jämfördes interhomogeniteter mellan olika grupper. De 45 gruppernas genomsnittsgrider analyserades också utifrån olika grafiska framställningar. De mönster som visade sig i olika gruppers genomsnittsgrider studerades, tolkades och jämfördes med varandra. De auktoriserade revisorernas tankemönster jämfördes med de godkända revisorernas, de kvinnliga revisorernas tankemönster med de manliga revisorernas, o.s.v. Samtliga gruppers tankemönster tolkades även i ljuset av genomsnittsgriden för samtliga 82 revisorer. De analyser som gjordes mellan olika grupper var också viktiga för att försöka få svar på frågan om de revisorer som deltog i huvudundersökningen systematiskt skulle avvika från hela populationen av svenska revisorer. Av det skälet gjordes särskilda jämförelser mellan den grupp som totalundersöktes i en stad och grupperna i övriga tre städer.

Fokus på öppna frågor

Redan i slutet av datainsamlingen påbörjades analyserna av svaren på de öppna frågorna. På sätt och vis integrerades därmed datainsamlingen och dataanalysen i denna kvalitativa del av huvudundersökningen (jämför Patton, 1990:377; Miles och Huberman, 1994:50). Inledningsvis kretsade tankarna främst kring hur svaren skulle kodas. Kodningen var viktig i och med att den dels styrde tänkandet om datans innebörd, dels minskade mängden data som behövde analyseras (jämför Miles och Huberman, 1994:56-7). När samtliga data hade samlats in tog analysarbetet fart på allvar. De kodade svaren delades in i olika kategorier med ledning av dess innehåll. Eftersom analyserna byggde på respondenternas egna

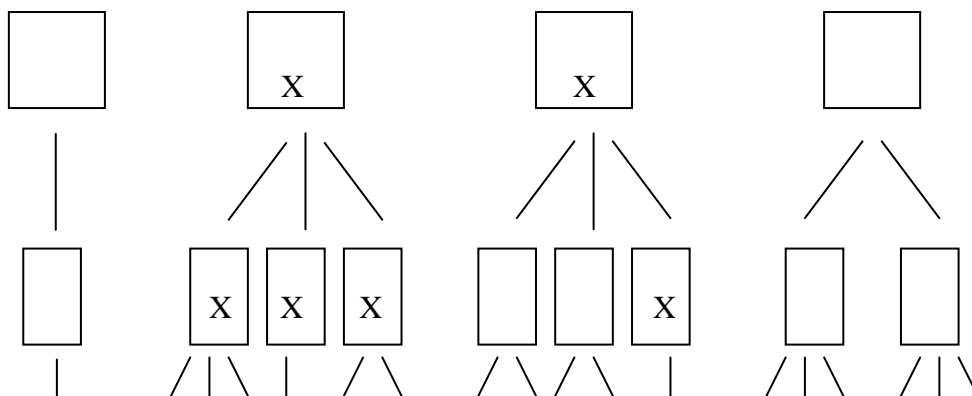
skriftliga formuleringar, utgjordes underlagen för hur svaren kategoriserades av direkta citat.

Det praktiska arbetet inleddes med att svaren sorterades i ett stort antal kategorier (jämför Merriam, 1994:145-7). Kategorier med släktskap grupperades därefter tillsammans i övergripande kategorier. Ambitionen var att dessa kategorier skulle präglas av intern homogenitet och extern heterogenitet (jämför Patton, 1990:403). Innehållet i svaren i en viss kategori skulle med andra ord hålla ihop på ett meningsfullt sätt samtidigt som det skulle skilja sig från innehållet i de svar som fördes till andra kategorier. I de fall där det bedömdes möjligt byggdes nya kategorier upp på ännu ett övergripande plan. Svaren kategoriserades således i flera vertikala led. För att om möjligt finna intressanta mönster, och komma fram till vad som kan anses betydelsefullt, räknades antalet svar i varje kategori (jämför Miles och Huberman, 1994:253).

För att underlätta arbetet och hantera insamlade data konsekvent skapades ett kategoriträd för respektive fråga (jämför Miles och Huberman, 1994:57-60). Det handlade om att försöka undvika att placera svaren i fel kategorier och att inte riskera att dubbelräkna vissa svar. De övergripande kategorierna för var och en av de tre öppna frågorna framgår av bilaga 8.

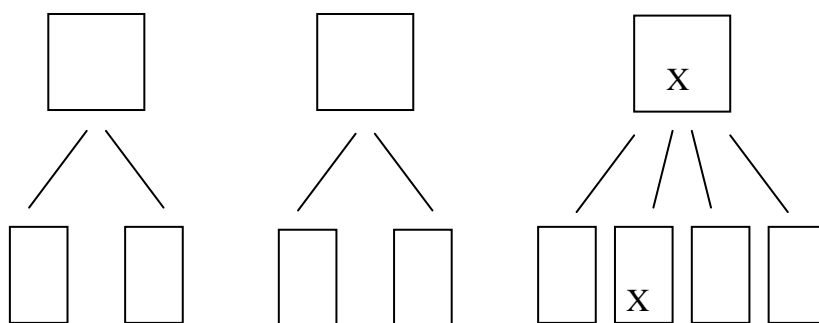
De flesta respondenter argumenterade för skäl tillhörande en och samma övergripande kategori, men några angav skäl tillhörande olika övergripande kategorier. En svårighet var därför att slå fast vilka fördelningsgrunder som skulle gälla. En möjlighet var att utgå från antalet respondenter, en annan att utgå från antalet argument. För de två första öppna frågorna blev ställningstagandet att låta antalet respondenter utgöra nämnaren för alla procentuella beräkningar, men att samtidigt låta antalet argument vara styrande för siffrorna i täljaren. Som framgår av figur 4:5 nedan fick högst ett argument per respondent föras till en och samma övergripande kategori.

Eftersom antalet respondenter utgjorde nämnaren för de procentuella beräkningarna samtidigt som antalet argument utgjorde täljaren var inte taket 100 %. För varje respondent som argumenterade för förändringar tillhörande mer än en övergripande kategori steg den sammanlagda procentsiffran. På den första frågan gav 19 respondenter exempel på granskningsobjekt tillhörande två övergripande kategorier. På den andra frågan nämnde 15 respondenter granskningsobjekt tillhörande två övergripande kategorier och 3 respondenter objekt tillhörande tre övergripande kategorier.



Figur 4:5 Ett kategoriträd för de två första öppna frågorna. Trots att den aktuella respondenten angav tre olika exempel tillhörande en och samma övergripande kategori räknades det endast som en "träff" i den kategorin. Det enda exemplet tillhörande nästa övergripande kategori räckte för att få en "träff" i den kategorin.

Hur respondenternas svar på de tre öppna frågorna kategoriserades framgår av bilaga 9. Svaren på de två första frågorna analyserades enbart på den översta nivån, medan svaren på den tredje frågan bedömdes vara värda att analysera på de två översta nivåerna i kategoriträdet. Som framgår av nedanstående figur växte åtta kategorier fram på den näst översta nivån utifrån de skäl som respondenterna angav. På den översta nivån valdes kategorierna utifrån modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring. En av dessa tre kategorier rymmer de skäl som ger en fokusering på de redovisningsskyldiga, en annan kategori är inriktad på de redovisningsberättigade och en tredje på revisorerna själva.



Figur 4:6 Ett kategoriträd för den tredje öppna frågan. I det här fallet var det ett krav att det skulle finnas lika många markeringar på båda nivåerna.

Eftersom det var eftersträvansvärt att det totalt sett fanns lika många svar på båda nivåerna, var vissa svar på den tredje frågan extra problematiska att sortera i olika kategorier. Till att börja med var det inte helt lätt att kategorisera alla respondenters motiv till att inte vilja göra utökade uttalanden. Några svar var så otydliga att de inte kunde föras till någon av de åtta kategorierna på den under-

liggande nivån och därmed inte heller till någon övergripande kategori. Nio av dessa svar saknade motivering och följaktligen fanns heller inget skäl att registrera. Tre andra svar var så pass kortfattade att motivet var svårt att utläsa med säkerhet. Jag valde emellertid konsekvent att föra dessa svar till den kategori som bäst passade in på det för den kategorin valda nyckelordet.

Ett annat mindre bekymmer var att ett fåtal svar var möjliga att föra till mer än en av de åtta kategorierna. I ett svar angavs t.ex. att oviljan att göra utökade uttalanden hänger samman med både ”utökade ansvarsområden” och ”bristande kompetens”. Just denna bedömning ses som relativt oproblematisks eftersom båda kategorierna tillhör samma övergripande kategori; fokuseringen görs på revisorerna själva. Det som krävde tankemöda var i stället de sex respondenter som gav motiveringar som inte gick helt i linje med varandra. Lösningen på det problemet var att i första hand försöka avgöra vilket argument som betonades starkast, sedan de olika argumenten vägts mot varandra. I fyra fall ansågs två olika och icke närbesläktade argument vara lika starka, varför båda argumenten noterades och räknades in i var sin kategori. I de två övriga fallen fick det enskilt starkaste argumentet stå tillbaka för två eller tre närbesläktade argument, som sammantaget tolkades ha en större tyngd. Därmed avgjordes också valet av övergripande kategori. Det starkaste av de närbesläktade argumenten styrde sedan valet av kategori på den underliggande nivån.

Ett annat problem var att tolka tre svårtydda svar. Kategorin ”ökade inslag av subjektiva bedömningar” kopplades till en fokusering på revisorerna själva. Ett av de svar som fördes till denna kategori skulle nästan lika gärna ha kunnat ses som en fokusering på intressenterna eftersom svaret uttryckte att det inte bara är ett problem för revisorerna utan även för intressenterna att behöva leva med revisorernas subjektiva bedömningar. Kategorin ”oberoendet kan ifrågasättas” kopplades å andra sidan till en fokusering på intressenterna. Två av dessa svar skulle nästan lika gärna ha kunnat kopplas till revisorerna själva eftersom det kan sägas vara negativt även för dem att inte kunna leva upp till oberoendet. Det skulle också ha varit tänkbart att föra de två svaren till de redovisningsskyldiga företagen eftersom det kan uppfattas som ett problem för dem om revisorerna skulle lämna ut utökade upplysningar till intressenterna. I konsekvensens namn fick nyckelbegreppet ”oberoende” avgöra valet av underliggande kategori och därmed även fokuseringen på intressenterna. Totalt sett skulle inte förhållandet mellan de tre parterna ha ändrats mer än marginellt om de tre svårtydda fallen hade behandlats annorlunda.

Som en extra säkerhetsåtgärd studerades alla respondenters svar på den tredje öppna frågan en andra gång. Med de upptäckta problemen i åtanke och de förtydligade förutsättningarna för ögonen kategoriserades varje svar på nytt. Den sammanställningen togs sedermera som den definitiva. Skillnaderna mellan de

två sammanställningarna visade sig vara marginella; de största förändringarna i någon kategori var plus eller minus två noteringar.

4.6.2 Retester

Ett viktigt skäl till att göra retester är att det är otillräckligt att forskaren ensam tolkar statistiska analyser, grafer och utskrifter (Stewart och Stewart, 1981). De sex respondenterna fick därför själva studera de grafiska framställningarna av sina originalgrider. De fick också ta del av sina ifyllda gridformulär från både det första tillfället och retesttillfället och jämföra hur de fyllt i sina siffror. Syftet var bl.a. att på plats och utifrån respondenternas egna funderingar försöka analysera hur väl deras uppfattningar om förhållandena mellan element och begrepp kan sägas spegla deras handlingar. Att återkoppla resultaten till dem som har intervjuats och låta dem göra egna tolkningar är således av betydelse för validiteten (jämför Bryman, 2001:258-9).

Med ledning av de skriftliga sammanställningar som upprättades under och efter varje retest gjordes ytterligare analyser utan respondenternas medverkan. Respondenternas tolkningar av resultaten från genomsnittsgriden för samtliga 82 revisorer, och deras utsagor om rimligheten i dessa resultat i förhållande till resultaten från sina egna grider, ingick också som underlag för vidare analyser.

Griderna från de sex retesterna bearbetades statistiskt på både individ- och gruppnivå (Tschudi, 1998; 2000). Jämförelser gjordes främst mellan respektive respondents test och retest, men de olika respondenternas retester bedömdes också i skenet av varandra.

4.6.3 Expertutfrågningar

Som underlag för att analysera expertutfrågningarna användes de anteckningar som sammanställdes efter respektive arrangemang. Då analyserna grundar sig på muntliga framställningar som inte spelades in tvingades ordagranna citat i det här fallet stå tillbaka för antecknade uttalanden.

Expertutfrågningarna relaterades främst till resultaten från huvudundersökningen och i någon mån till resultaten från retesterna. Genom att beakta modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring riktades ljuset mot revisorernas arbetsuppgifter och deras relationer till redovisningsberättigade intressenter och representanter för redovisningskyldiga företag. Eftersom deltagarnas uttalanden vid expertutfrågningarna var relativt samstämmiga gav inte analysarbetet upphov till alltför stora problem. På grund av svårigheterna att lägga märke till och

fånga sådana signaler, analyserades emellertid inte dynamiken i expertgrupperna mer än i ytterst liten omfattning. De dokumenterade svårigheterna att analysera fokusgruppintervjuer visas bl.a. av att data från sådana intervjuer i allmänhet presenteras som om det rörde sig om intervjudata från en person till en annan. Samspelet mellan deltagarna nämns sällan i skrift och analyseras praktiskt taget aldrig (Wilkinson, 1998).

De data som samlades in från den avslutande och uppsummerande expertutfrågningen analyserades i ljuset av mina tolkningar av huvudundersökningens resultat och slutsatser. Särskild uppmärksamhet ägnades åt graden av överensstämmelse mellan de båda revisorernas uppfattningar om framtida utvecklingstendenser och den bild som i övrigt framkommer i studien.

De olika jämförelserna mellan huvudundersökningens resultat och de uttalanden som gjordes vid de olika expertutfrågningarna kan sammantaget anses vara av betydelse för studiens giltighet och tillförlitlighet (jämför Deacon et al., 1998). Diskussionerna som jag i detta sammanhang förde med kollegerna i forskningsgruppen talar enligt min mening för ytterligare ansträngningar i samma anda.

4.7 Etiska ställningstaganden

Jag har strävat efter att följa de etiska regler som svenska Vetenskapsrådet utarbetat. Kravet att de deltagande revisorerna ska skyddas har varit en självklar utgångspunkt. Respondenterna informerades om forskningsuppdragets syfte och villkoren för att delta i undersökningen och deras samtycke till att medverka inhämtades före intervjutillfället. Dessutom har intervjuade personer och insamlade uppgifter givits största möjliga konfidentialitet. All information har förvarats utom räckhåll för obehöriga och endast använts för angivna forskningsändamål.

Med hänsyn till de revisorer som deltagit i undersökningens olika moment väljer jag konsekvent att inte nämna deras namn. Det gäller såväl de två som medverkade i pilotundersökningen som de 82 som ställde upp i huvudundersökningen och de sex som genomförde retesterna. Av samma skäl anges inte heller vilka som medverkade i expertutfrågningarna, vilka som hade de olika rollerna eller vilka som kan betraktas som centrala uppgiftslämnare.

5 Redovisning av data

Denna resultatredovisning grundar sig på statistiska bearbetningar, kategoriseringar och tolkningar. Först presenteras den generella bilden av respondenternas uppfattningar. Därefter följer jämförelser mellan olika grupper av revisorer och resultaten från retesterna. Efter det behandlas respondenternas svar på de öppna frågorna och avslutningsvis rapporteras resultaten från expertutfrågningarna.

5.1 Den generella bilden av revisorers uppfattningar

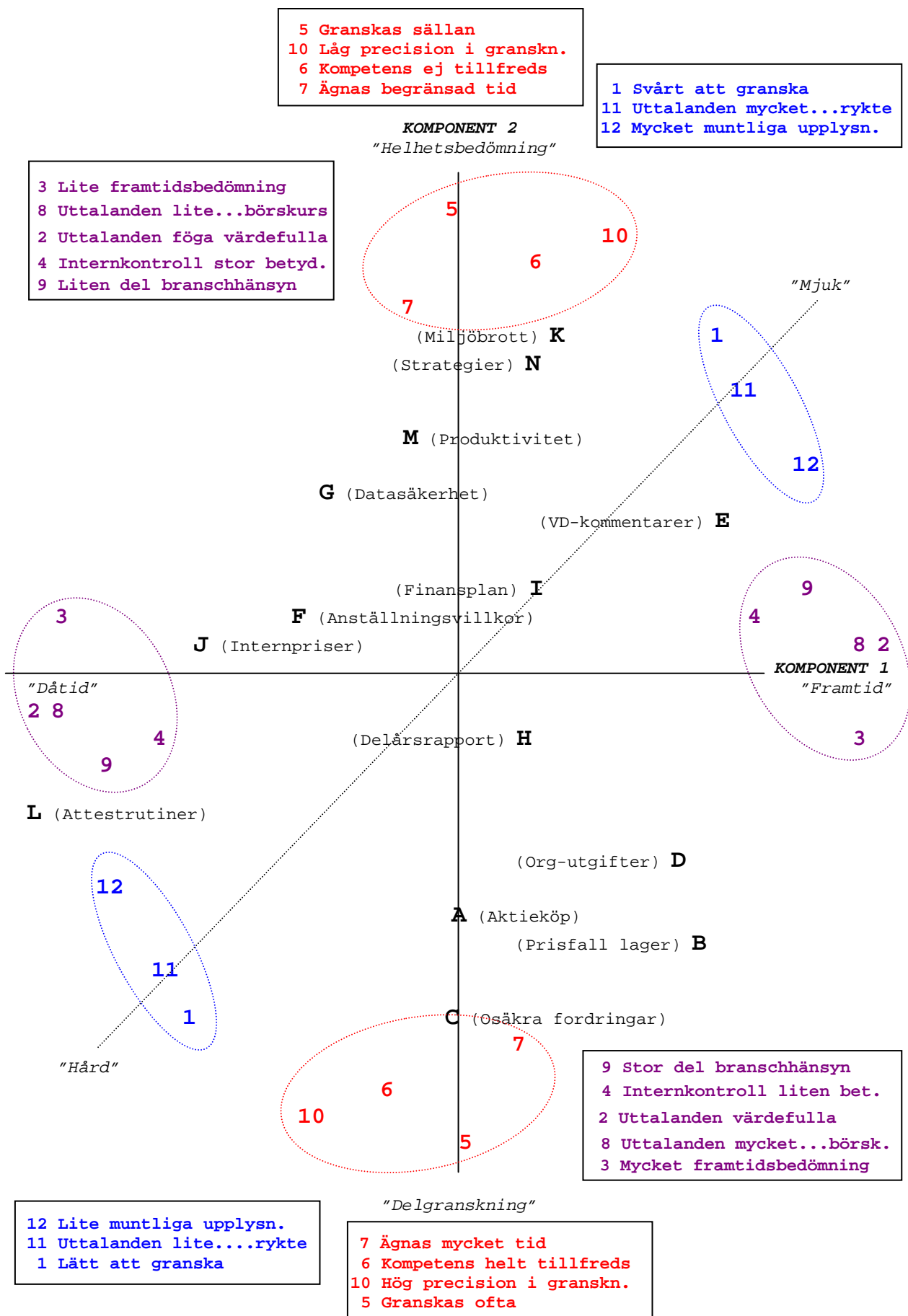
5.1.1 Genomsnittsgriden

Den grafiska framställningen av den roterade genomsnittsgriden (se figur 5:1 nedan) grundar sig på beräknade medelvärden för varje ruta i gridformuläret. Dessa 168 medelvärden – varje elements värdering på varje begrepp – framgår av bilaga 10. Medelvärdena representerar uppfattningarna hos den ”genomsnittlige revisorn”.

I genomsnittsgriden finns två komponenter (axlar) samt begrepp och element inritade. Siffrorna i figuren representerar de 12 begreppen (skalorna). Eftersom varje begrepp består av en pol och en kontrast, t.ex. lätt att granska och svårt att granska, markeras begreppets nummer på två ställen i figuren. Dessa ligger på en rät linje som skär origo och de motsatta betydelseerna visas av respektive skalans ändpunkter. Bokstäverna i figuren representerar de 14 elementen.

Begrepp och element som ligger nära varandra och samtidigt långt från origo har starkt släktskap. Begrepp 6 ”kompetensen helt tillfyllest” och begrepp 7 ”ägnas stor tid” ligger som synes i närheten av element C ”osäkra fordringar” i den nedre delen av figuren. Det kan tolkas som att revisorerna anser att de ägnar relativt mycket tid åt att granska osäkra fordringar och att deras kompetens i det fallet är förhållandevis hög. De siffervärden som motsvarar elementens och begreppens placeringar i genomsnittsgriden framgår av bilaga 11 och 12.

I genomsnittsgriden framträder ett tydligt mönster. De 12 begreppen fördelar sig i tre olika klusterpar och i varje kluster är interkorrelationen mellan begreppen relativt hög. Figurens utseende ger upphov till de tolkningar som redovisas nedan.



Figur 5:1 En varimax-roterad genomsnittsgird för samtliga revisorer.

Det första klustret består av fem begrepp med en genomsnittlig interkorrelation på 0.70. Längst till höger i figuren grupperar sig ”uttalanden är värdefulla för investerare” (kontrasten för begrepp 2), ”uttalanden har stor betydelse för börskursen” (8), ”starkt beroende av framtidsbedömningar” (3) samt ”branschhänsyn krävs i stor omfattning” (9) och ”internkontrollen har liten betydelse” (4). Tolkningen är att detta handlar om bedömningar av framtidsorienterad och osäker information. Den andra ytterligheten av dessa fem begrepp (längst till vänster i figuren) representerar dåtid och säkerhet.

I det andra klustret finns tre begrepp. Snett uppe till höger i figuren grupperar sig ”starkt beroende av muntliga upplysningar” (12), ”uttalanden har stor betydelse för bolagets rykte” (11) och ”svårt att granska” (1). Tolkningen är att detta handlar om att bedöma mjuk information som är svår att verifiera. Den andra ytterligheten av dessa tre begrepp (snett nere till vänster i figuren) representerar hård information som är möjlig att verifiera.

I det tredje klustret ingår fyra begrepp. Längst upp i figuren grupperar sig ”låg precision i granskningen” (10), ”kompetensen är ej tillfyllest” (6), ”granskas sällan” (5) och ”ägnas begränsad tid av revisorsteamet” (7). Tolkningen är att detta handlar om kreativa och helhetsinriktade bedömningar. Den andra ytterligheten av dessa fyra begrepp (längst ned i figuren) representerar sifferhantering av separata delar.

De två axlarna i figuren visar två centrala dimensioner i respondenternas tanke-mönster. Den första, horisontella, dimensionen handlar om *tidsperspektivet* ”dåtid kontra framtid”. Elementens placeringar i genomsnittsgriden ger stöd för denna tolkning. Attestrutiner (element L) och VD-kommentarer (element E) är två motsatser på tidsaxeln. Attestrutiner representerar historisk information medan VD-kommentarer representerar framtidsorienterad information. Den andra, vertikala, dimensionen handlar om *revisorspraxis* ”delgranskning kontra helhetsbedömning”. Revisorerna anser att de lägger ned relativt mycket tid på granskningsobjekt knutna till balansräkningen, inte minst osäkra fordringar (element C). Däremot revideras sällan komplexa granskningsobjekt som produktivitet (element M), strategier (element N) och miljöbrott (element K). I de fallen bedömer revisorerna dessutom att deras kompetens är förhållandevis svag och att precisionen i granskningen är relativt låg.

Genomsnittsgriden visar också att det finns ett gap mellan vad revisorerna inriktar sig på och vad de uppfattar som särskilt viktigt för investerare och övriga intressenter. Revisorerna anser att de ofta granskar sådana delar av ett uppdrag som de behärskar relativt väl och där precisionen är förhållandevis hög, medan de ägnar mindre tid åt sådant som de uppfattar vara av stor betydelse för inves-

terarna. Begreppens placeringar i genomsnittsgriden tyder också på att revisorerna kan förlita sig på företagets interna kontroll (begrepp 4) när de granskar vissa objekt, men däremot inte när de granskar sådana objekt som kräver stora inslag av framtidsbedömningar. I stället anser revisorerna att branschspecifika hänsyn (begrepp 9) och ett relativt stort mått av muntliga upplysningar (begrepp 12) krävs för att den senare sortens information ska kunna granskas och bedömas.

Revisorernas kognitiva gap kan illustreras med hjälp av den prickiga linje som går från det nedre vänstra hörnet till det övre högra hörnet i genomsnittsgriden⁷. Den linjen symboliserar *verifieringsmöjligheter* ”hård kontra mjuk information”. Som framgår av figur 5:1 är klustret för hård information i den nedre vänstra delen omgivet av klustren för historisk och fragmentarisk information. Det är frestande att kalla detta område för revisorernas hörna. Vidare framgår att klustret för mjuk information är omgivet av klustren för framtidsorienterad och rikhaltig information i den övre högra delen av figuren, den som kan benämnas investerarnas hörna. Enligt revisorernas tankemönster kan den hårda, historiska och fragmentariska informationen ställas mot den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga informationen. Det indikerar att det finns en diskrepans mellan utförrarintressen och användarintressen, dvs. mellan revisorernas arbete och den nytta som de upplever att investerarna har av detta arbete. Samtidigt förenas de olika intressena till viss del i det nedre högra hörnet. Där finns sådana granskningsobjekt (element B och D) som revisorerna arbetar förhållandevis mycket med och som upplevs vara relativt viktiga för intressenterna att få kvalitetssäkrade. Dessa båda balansposter skulle kunna karaktäriseras som fragmentariska, företrädesvis hårda och relativt framtidsorienterade.

Resultaten från analyserna av de fyra mindre genomsnittsgriderna, som vardera består av sex begrepp och sex alternativt tio element, ger stöd för det övergripande mönstret i genomsnittsgriden. Två av de mindre griderna styrker den första, horisontella, dimensionen. De två andra bekräftar den andra, vertikala, dimensionen. I genomsnittsgriden för samtliga revisorer formerar sig som synes begreppen i olika ytterlägen. Några finns i närheten av den horisontella axeln och några i närheten av den vertikala axeln. Det är därför inte särskilt överraskande att de två grider som innehåller de mest ”mjuka och framtidsinriktade” begreppen ger stöd för tolkningen av dimensionen ”dåtid kontra framtid”, oavsett vilken grupp av element som ingår. Inte heller förvånar det att de två grider som innehåller de mest ”hårda och detaljinriktade” begreppen ger stöd för dimensionen ”delgranskning kontra helhetsbedömning”, oavsett grupp av element.

⁷ Denna dimension förklarar mest av variansen i en oroterad genomsnittsgrid.

Till följd av vissa svårigheter att tydligt kategorisera alla element fick två av dem, datasäkerhet (element G) och finansplan (element I), ingå i samtliga fyra mindre grider. Särskilt avslöjande är det att studera hur pass olika dessa två granskningsobjekt placeras i de grafiska framställningarna när PCA görs för de fyra mindre griderna. När datasäkerhet och finansplan relateras till elementen i den hårda och detaljinriktade gruppen visar det sig att precisionen i granskningen av dessa två objekt uppfattas som relativt låg. När de i stället relateras till elementen i den mjuka och framtidsinriktade gruppen visar det sig att precisionen i granskningen uppfattas som relativt hög. Mönstret är speciellt tydligt för datasäkerhet. Redan vid första anblicken ger detta ett förväntat stöd för det övergripande mönstret i genomsnittsgriden eftersom alla värderingar är relativa. I jämförelse med osäkra fordringar upplever revisorerna att granskningen av ett företags datasäkerhet är relativt besvärlig, medan den i jämförelse med miljöbrott inte uppfattas som lika problematisk.

5.1.2 Komplexitet och homogenitet

Analysen av genomsnittsgriden visar en måttlig komplexitet i ”genomsnittsrevisorns” tankemönster. PCA visar att 52 % av variansen förklaras av den första komponenten och att nästan 76 % av variansen förklaras av de två första komponenterna tillsammans. När två komponenter tillsammans förklarar mer än 75 % av variansen anses det ofta tillräckligt att analysera dessa två komponenter. Samtidigt anger Kaisers kriterium att det i det här fallet skulle vara värt att ta hänsyn till ytterligare en komponent, eftersom det är tre komponenter som har en relativ varians på mer än 1,0 (se bilaga 13). Resultaten pekar således på att det finns två eller tre centrala dimensioner i revisorernas tankemönster.

Att genomsnittsgriden visar en måttlig komplexitet behöver inte betyda att varje revisor har samma måttliga komplexitet. En genomgång av de individuella griderna visar att det är en viss spridning, men att de flesta trots allt har en måttlig komplexitet i sina uppfattningar. Hos majoriteten revisorer har tre komponenter en relativ varians överstigande 1,0, vilket indikerar att det skulle finnas tre centrala dimensioner i dessa revisorers tankemönster. Indikationen stärks av att den varians som förklaras av de två första komponenterna tillsammans uppgår till mellan 60 och 70 % för flertalet av dessa revisorer. För ett fåtal revisorer i denna grupp förklarar de två första komponenterna runt 75 % av variansen, vilket tyder på att två komponenter är särskilt framträdande i dessa revisorers tankemönster. I övrigt uppvisar en dryg tredjedel av revisorerna en något högre komplexitet i sina tankemönster än övriga kolleger. Hos dessa revisorer har fyra komponenter en relativ varians på mer än 1,0 och den andel av variansen som förklaras av de två första komponenterna tillsammans uppgår till mellan 53 och 61 %. Resterande revisorer uppvisar en lägre komplexitet. Hos dessa har bara

två komponenter en relativ varians som överstiger 1,0 och den andel av variansen som förklaras av de två första komponenterna varierar mellan 75 och 78 %.

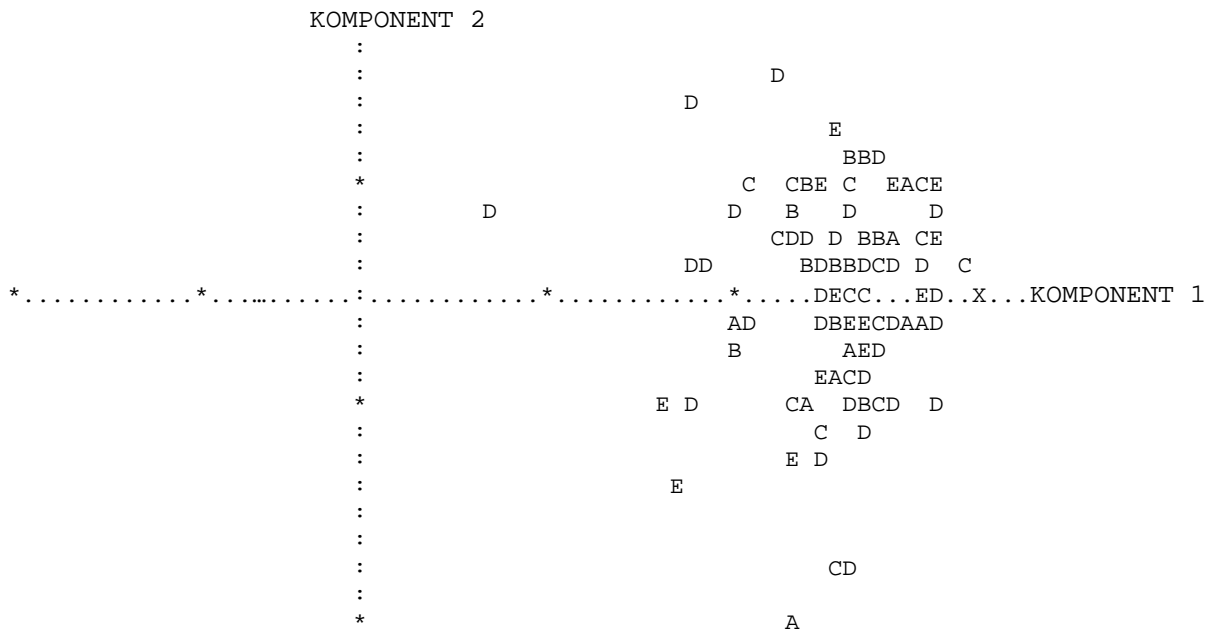
Den generella bilden avseende de 82 revisorernas uppfattningar visar även en måttlig homogenitet. Den genomsnittliga interkorrelationen för hela grider är 0.36. De hela griderna representerar samtliga revisorers värderingar av varje element (granskningsobjekt) på varje begrepp. Bedömningen att revisorerna som grupp uppvisar en måttlig homogenitet i uppfattningar gäller även när den andel av variansen som förklaras av två komponenter fokuseras (den uppgår till 42 % när hela grider undersöks). Denna andel ökar när elementens respektive begrepps korrelationer med den första komponenten analyseras (för elementen uppgår den till 60 % och för begreppen till 73 %). Detta visar att PCA rensar datan och att en del ”brus” i materialet försvinner när elementen respektive begreppen inspekteras jämfört med när hela grider undersöks. Användningen av begreppen kan ses som ett slags ”språk” för hur elementen betraktas. En möjlig förklaring till att värdena är högre för begreppen än för elementen är att revisorerna har ett mer gemensamt språk relaterat till begreppen än likhet i hur de använder språket för att karaktärisera granskningsobjekten (elementen) som sådana eller i relation till andra granskningsobjekt.

5.2 Olika gruppers uppfattningar

Frågan är om genomsnittsgriden kan sägas ge en representativ bild av respondenternas uppfattningar trots att homogeniteten är måttlig. Ett sätt att kontrollera detta är att göra olika jämförelser mellan olika grupper av revisorer.

Till att börja med går det inte att urskilja några distinkta kluster av respondenter med hjälp av PCA. Avsaknaden av distinkta kluster medför att godkända och auktoriserade, manliga och kvinnliga revisorer fördelar sig utan inbördes ordning i olika grafiska framställningar. I figur 5:2 nedan är revisorerna indelade i fem olika grupper (A-E) utifrån antalet yrkesverksamma år. Det behövs ingen större ansträngning för att se att revisorer med olika erfarenhet ”blandas” utan tendenser till att bilda distinkta kluster.

Nedanstående figur grundar sig på hela grider. Varje individuell grid betraktas som en sträng bestående av 168 värden (14 element \times 12 begrepp) och varje respondent betraktas som ett begrepp. Som framgår formerar sig ett stort antal respondenter i närheten av varandra långt ut på den första komponenten. De revisorer som finns i det området ligger nära ”genomsnittsrevisorn” (markerad med X långt ut på komponent 1 och i mitten av komponent 2 i figuren). Att det förekommer individuella skillnader i uppfattningar mellan olika revisorer visas av att några ”outliers” ligger ganska långt ifrån den genomsnittlige revisorn.



Figur 5:2 Respondenternas spridning med avseende på erfarenhet. Revisorerna i grupp A är de minst erfarna. Erfarenheten mätt i antalet yrkesverksamma år stiger för varje bokstav (B, C, D) och revisorerna i grupp E är de mest erfarna.

Det visar sig också att de respondenter vars uppfattningar är mest avvikande, tillhör olika grupper med avseende på erfarenhet. Det förefaller alltså snarare vara så att den måttliga homogeniteten kan kopplas till individuella skillnader i uppfattningar än till skillnader på gruppnivå. Denna misstanke stärks av att den genomsnittliga interkorrelationen mellan alla 45 undersökta grupper av revisorer är så hög som 0.88 och att spridningen i alla grupper är i det närmaste densamma. Korrelationerna mellan revisorerna inom en grupp är heller inte högre än korrelationerna mellan olika grupper. Genomgående överensstämmer intrahomogeniteterna inom grupperna anmärkningsvärt väl med interhomogeniteterna mellan grupperna. Som framgår av tabellen nedan ligger alla värden (såväl intra- som interkorrelationer) mellan 0.43 och 0.30. Dessa korrelationer – som kan jämföras med genomsnittskorrelationen 0.36 för samtliga revisorer – pekar således på en måttlig homogenitet både inom och mellan olika grupper av revisorer. Det tyder ånyo på att ingen grupp har utvecklat gemensamma och unika uppfattningar som inte delas av övriga grupper.

Tabell 5:1 Homogeniteter inom och mellan olika grupper av revisorer

Variabel \ Homogenitet	Högsta intra-homogenitet	Lägsta intra-homogenitet	Högsta inter-homogenitet	Lägsta inter-homogenitet
Erfarenhet	0.392	0.337	0.378	0.349
Formell behörighet	0.369	0.342	0.349	0.349
Kön	0.371	0.357	0.361	0.361
Revisionsbyrå	0.432	0.298	0.414	0.304
Ort	0.415	0.345	0.379	0.345

Siffrorna anger korrelationerna för hela grider inom och mellan olika grupper av revisorer med avseende på erfarenhet, formell behörighet, kön, revisionsbyrå och ort. Eftersom formell behörighet och kön bara består av två grupper vardera är siffrorna för högsta och lägsta interhomogenitet identiska.

Trots att korrelationerna för genomsnittsgriderna för alla undersökta grupper ligger nära varandra, och att den genomsnittliga interkorrelationen mellan alla 45 undersökta grupper av revisorer påvisar samstämmighet i uppfattningar, går det inte att utesluta att vissa skillnader kan finnas mellan olika grupper. Därför gjordes separata analyser av genomsnittsgriderna för samtliga grupper. För 24 grupper överensstämmer formeringarna av både element och begrepp väl med det identifierade mönstret i genomsnittsgriden för samtliga revisorer. I genomsnittsgriden (se figur 5:1) framgår att begrepp 12, det som handlar om muntliga upplysningar, ligger relativt nära det kluster som består av begrepp 2, 8, 3, 9 och 4. Det är därför inte särskilt förvånande att det för 11 grupper ser ut som att begrepp 12 tillhör detta kluster i stället för att bilda en formering tillsammans med begrepp 11 och 1. I fem eller sex av dessa 11 fall går det också att se att begrepp 4, det som handlar om internkontroll, kommer i ett något annorlunda läge, en bit ifrån det kluster som det tillhör i genomsnittsgriden för samtliga revisorer.

För resterande 10 grupper går det någorlunda väl att urskilja det allmänna mönstret, även om det kan tyckas ganska svagt för åtminstone tre grupper. För en av dessa tre grupper, revisorerna som kommer från en av städerna, visar den grafiska framställningen att positionerna för flera begrepp är så pass annorlunda jämfört med genomsnittsgriden för samtliga revisorer, att de tre klustren inte går att urskilja. För de två andra grupperna, revisorerna med minst erfarenhet och revisorerna som kommer från en av revisionsbyråerna, har axlarna i de grafiska framställningarna bytt plats med varandra. I dessa två grider representeras den första dimensionen av *revisorspraxis* och den andra dimensionen av *tidsperspektivet*, i stället för tvärt om. Men det betyder egentligen bara att komponent 2 i dessa fall förklarar lite mer av variansen än komponent 1. Fortfarande är det samma element och begrepp som ligger till grund för tolkningarna. Även revisorerna i dessa två grupper anser att de lägger ned relativt mycket tid på granskningsobjekt knutna till balansräkningen och att kompetensen och precisionen då

är relativt hög. Likaså ser de attestrutiner som ett exempel på historisk information och VD-kommentarer som ett exempel på framtidsorienterad information.

De grafiska framställningarna av genomsnittsgriderna för dessa tre grupper skiljer sig inte tillräckligt mycket från genomsnittsgriden för samtliga revisorer för att det ska ha någon egentlig betydelse. Det är också viktigt att påpeka att en gemensam nämnare för de tre grupperna är att de består av relativt få individer: åtta, tio respektive sex stycken. Det är ytterligare ett skäl till att dessa tolkningar bör präglas av viss försiktighet.

Det sammanfattande intrycket är att praktiskt taget inga unika uppfattningar går att urskilja för revisorer på olika byråer eller i olika städer. Inte heller framträder några avgörande skillnader i uppfattningar mellan auktoriserade och godkända revisorer, mellan kvinnor och män eller mellan revisorer med olika erfarenhet.

5.3 Retester

Trots att inga tydliga skillnader kunde spåras i genomsnittsgriderna för olika grupper av revisorer indikerar de grafiska framställningarna och de måttliga homogeniteterna inom grupperna att det finns vissa individuella skillnader i uppfattningar mellan olika revisorer.

Om det inte finns några individuella skillnader kan man förvänta sig att skillnaden mellan två grider från samma person ska vara på samma nivå som skillnaden mellan två grider från vilka två personer som helst. För gruppen retestade revisorer, dvs. de sex revisorer som medverkade i denna uppföljande datainsamling, var korrelationen mellan test och retest 0.57. Även om det inte är en imponerande siffra sett till stabiliteten i uppfattningar eller resultatens reliabilitet, så överstiger den klart korrelationen mellan alla revisorer i huvudundersökningen (0.36). Ett besläktat sätt att kontrollera om det finns individuella skillnader är att undersöka om två grider från samma revisor har mer gemensamt än det som kan beräknas med hjälp av genomsnittsgriden för samtliga revisorer. Frågan är då om korrelationen sjunker till noll när den generella faktorn (i det här fallet representerad av genomsnittsgriden) hålls konstant. Att alla partiella korrelationer är positiva, och att medelvärdet är 0.30, tyder ånyo på att det finns individuella skillnader i uppfattningar.

För fem av de sex utvalda revisorerna går det i huvudsak att urskilja samma mönster i den nya griden som i originalgriden. För tre av dem är likheterna påtagliga. För den sjätte respondenten visade sig mönstren i de två griderna vara relativt olika, vilket också yttrar sig i ett lågt värde på samstämmigheten mellan test och retest. Korrelationerna mellan test och retest för samtliga sex revisorer

framgår av nedanstående tabell. Längst ut till höger anges den genomsnittliga korrelationen.

Tabell 5:2 Korrelationer mellan test och retest

Respondent	Revisor A	Revisor B	Revisor C	Revisor D	Revisor E	Revisor F	Genomsnittlig revisor (A-F)
Korrelation test-retest	0.338	0.670	0.540	0.495	0.667	0.728	0.573

När revisorerna tillfrågades om vad som kunde förklara skillnaderna i resultat mellan test och retest, argumenterade de på likartat sätt. De ansåg att det var ganska svårt att rangordna granskningsobjekten med avseende på gradskillnader på skalorna. Avvikelse på ett eller två skalsteg skulle inte tolkas som att de hade ändrat uppfattning. Däremot sade de att deras uppfattningar delvis hade påverkats av olika händelser kopplade till deras arbete eller revisionsbranschen som sådan. En respondent intygade exempelvis att händelser som slagits upp i pressen hade påverkat dennes uppfattningar något, vilket också lämnade avtryck i svaren vid den uppföljande intervjun. Eftersom elementen och begreppen var placerade i en annan ordning i gridformuläret, sade de att det var omöjligt att komma ihåg hur de fyllt i sina originalgrider fem månader tidigare.

Efter att ha fått hjälp med att sätta sig in i de grafiska framställningarna fick revisorerna själva försöka tolka resultaten från sina respektive grider med ledning av elementens och begreppens placeringar. På ett övergripande plan ansåg de att deras tankemönster verkade rimliga och att de också överensstämde med deras faktiska handlingar. Respondenterna fick också ta del av resultaten från genomsnittsgriden för samtliga revisorer och då bl.a. försöka namnge de båda axlarna. Gemensamt för de sex respondenterna var att de tyckte sig se tidsdimensionen "dåtid kontra framtid" relativt klart på den horisontella axeln. Däremot hade de svårare att tolka och namnge den vertikala axeln. Efter detta fick respondenterna ta del av de tolkningar som jag hade gjort tillsammans med en av medforskarna och några kolleger i forskningsgruppen. Ingen av respondenterna protesterade mot gjorda tolkningar, varken angående namnförslagen på axlarna i genomsnittsgriden eller på klustren bestående av olika begrepp.

De sex revisorerna tillfrågades även om sina åsikter om de element och begrepp som ingick i gridformuläret. Överlag upplevdes elementen (granskningsobjekten) något svårare att tyda än begreppen. Med varierande styrka framförde fyra av respondenterna att den relativa betydelsen av vissa granskningsobjekt kan skilja sig åt från fall till fall och att bedömningen av dessa objekt följaktligen kunde skilja sig åt vid de två testtillfällena. Det granskningsobjekt som visade störst avvikelse mellan test och retest var miljöbrott. Två av de sex revisorerna

kommenterade också svårigheterna att bedöma just detta element. Det begrepp som gav upphov till relativt sett störst avvikelse mellan test och retest var ”föga beroende - mycket beroende av framtidsbedömningar”.

Uppfattningarna att elementen var något svårare att tyda än begreppen stämmer överens med resultaten från PCA. Det ger stöd för tolkningen att revisorernas ”språk” verkar vara mer överensstämmande när de använder begreppen än när de använder språket för att karaktärisera granskningsobjekten. Att vissa element ansågs något svåra att bedöma sågs emellertid inte som skäl till att de borde ha exkluderats ur gridformuläret. Överlag uttryckte de sex respondenterna att elementen täckte in olika områden och att de i stort sett var nöjda med valen av element och begrepp. Det kan tas som ett tecken på att elementen är representativa, vilket bekräftar pilotundersökningens betydelse och ger ökat förtroende för studiens validitet.

5.4 Öppna frågor

I detta tudelade avsnitt presenteras först respondenternas svar på de tre öppna frågorna. Därefter förs en diskussion om respondenternas argument för att inte vilja utöka sina uppgifter.

5.4.1 En konservativ hållning

Respondenternas svar på de öppna frågorna ger uttryck för en konservativ hållning. De vanligaste åsikterna visade sig vara att inga eller marginella förändringar vore att föredra. Framför allt gäller det i fråga om att lämna uttalanden.

Tabell 5:3 Revisorers uppfattningar om att reducera sin granskning

1. Finns det något som Du normalt granskar i relativt stor omfattning som Du skulle kunna granska i mindre omfattning utan att investerare och andra intressenter riskerar att få ett sämre informationsunderlag att grunda sina beslut på?				
Kategori	Nej	Ja, skatter och avgifter	Ja, vissa sifferposter	Ja, kontroller av olika detaljer
Antal	25 st (30 %)	31 st (38 %)	23 st (28 %)	22 st (27 %)

Eftersom 19 av de respondenter som svarade ja angav granskningsobjekt tillhörande två olika kategorier överstiger den totala summan 100 %.

Tabell 5:3 visar att nästan var tredje respondent svarade att de inte anser sig kunna minska på granskningen av någonting utan att det skulle vara till nackdel för investerare och övriga intressenter. Övriga respondenters svar innehåller

förslag på sådant som kan granskas i mindre omfattning, men majoriteten av förslagen handlar om enstaka eller marginella förändringar.

Bland dem som svarade att de kan tänka sig att dra ned på granskningen var den vanligaste uppfattningen att alltför mycket granskning av skatter och avgifter ingår i arbetet. Mer än hälften av dem som inte var negativa till förändringar (nästan fyra av tio respondenter totalt sett) argumenterade explicit för att granskning av skatter och avgifter inte i första hand är en syssla för dem utan för tjänstemän vid skatteverket.

”Skatter och avgifter där vi är skyldiga att granska.”

”Skatter, sociala avgifter plus moms medför en granskning pålagda oss som skattemyndighetens förlängda arm.”

”Skatter och avgifter där myndighetens bedömning av väsentlighet skiljer sig från min som revisor.”

”Vi har för mycket ‘Fiskal’ granskning i Sverige.”

Det är värt att påpeka att skatter och avgifter inte ingick bland de 14 elementen i gridformuläret. Det betyder att respondenternas svar i det här fallet inte påverkades av frågeformulärets innehåll, utan att de kom direkt från hjärtat. Det är också möjligt att ytterligare några respondenter implicit inkluderade granskning av skatter och avgifter i sina svar när de påtalade att det vore möjligt att ägna mindre tid och kraft åt del- och detaljgranskning, utan att exemplifiera vad dessa neddragningar skulle bestå av.

En dryg fjärdedel av respondenterna svarade att det vore möjligt att dra ned på viss siffergranskning och lika många gav besked om att det skulle gå att minska på granskningen av vissa detaljer utan att det skulle missgynna investerare och övriga intressenter. De som kunde tänka sig att lätta på kontrollen av vissa sifferposter nämnde bl.a. kundfordringar och leverantörsskulder. Till ”kontrollkategorin” fördes svar som granskning av attestrutiner, obetydliga periodiseringar, verifikationer och andra underlag, formalia i årsredovisningen samt ”prickning” av siffermaterial för att uppfylla de omfattande krav som ställs på dokumentation.

Av intresse är också att notera att mer än en fjärdedel av alla respondenter refererade till regelverket och främst begreppen väsentlighet och risk i sina svar. Hälften av dem som svarade att det inte skulle vara möjligt att dra ned på granskningen av någonting, motiverade sina ställningstaganden med att hänvisa till att de redan arbetar efter regelverket och med väsentlighet och risk som ledord.

”Väsentlighet, risk och tidspress har redan rensat bort allt onödigt.”

”Idag anser jag att vi i stor utsträckning via riskanalyser sorterar ut vad vi avser vara väsentliga poster.”

”Väsentlighet och risk styr planering och granskning och den utförda granskningen är därför erforderlig både för investerare och andra intressenter!”

Till detta kan läggas att även ett tiotal av dem som svarade att de kunde tänka sig att dra ned på viss granskning hänvisade till begreppen väsentlighet och risk. De hävdade att de skulle kunna låta sig styras av dessa båda ledord i ännu större omfattning.

”Generellt läggs det idag alltför stor tid på att granska och i viss mån verifiera balansposter som en investerare förväntar sig är OK till följd av låg risk.”

”Vi kanske ägnar för mycket tid åt att verifiera balansräkningen totalt sett. Väsentlighet och risk kan styra vår granskning ännu mer från mindre väsentliga och lågriskområden till mer väsentliga och högriskområden.”

Tabell 5:4 Revisorers uppfattningar om att utöka sin granskning

2. Finns det något som Du normalt inte granskar alls eller i ganska liten omfattning som det skulle vara betydelsefullt att granska i större omfattning för att investerare och andra intressenter ska få ett bättre informationsunderlag att grunda sina beslut på?						
Kategori	Nej	Ja, strategier och prognoser	Ja, verksamheten internt	Ja, verksamheten externt	Ja, juridiska frågor	Ja, övrigt
Antal	15 st (18 %)	29 st (35 %)	22 st (27 %)	15 st (18 %)	6 st (7 %)	16 st (20 %)

15 av de respondenter som svarade ja angav granskningsobjekt som tillhör två kategorier och 3 angav granskningsobjekt som tillhör tre kategorier. Därför överstiger den totala summan 100 %.

Som framgår av tabellen ovan svarade nästan var femte respondent att inga utökade granskningsuppgifter skulle vara till nytta för investerare och övriga intressenter. Detta framstår som något motsägelsefullt med tanke på att deras grider visar att de arbetar förhållandevis lite med sådant som de uppfattar att investerare och övriga intressenter sätter stort värde på.

Mer förklarligt är det att majoriteten respondenter gav förslag på sådant som skulle kunna granskas i större omfattning för att vara till gagn för investerare och övriga intressenter. Att några respondenter tycks ha blivit påverkade av de granskningsobjekt som fanns i gridformuläret kan vara värt att notera. Vissa hämtade ett eller flera granskningsobjekt direkt från gridformuläret, exempelvis

strategier och produktivitet, när de noterade vad som skulle vara värt att granska i större omfattning.

Av dem som anser att en utökad granskning skulle kunna gynna intressenterna, svarade drygt fyra av tio (mer än en tredjedel av alla respondenter) att en genomgång av strategier, prognoser och framtidsplaner skulle vara värdefull. Samtidigt påpekades att denna granskning inte skulle vara problemfri.

”Dessutom bör mer tid ägnas åt att diskutera verksamheten med VD och ledning, ta större del av framtidsplaner och strategiska beslut och i generella termer ägna mer tid åt att ‘förstå affärer’ snarare än att ‘döda’ balans- och resultaträkningen.”

”Framtidsbedömningar och prognoser. Dock skulle utökad granskning av dessa innebära att vi hade formell möjlighet att kommentera dessa eller åtminstone de förutsättningar de baseras på.”

”Prognoser och framåtriktad information. Svårt att granska dock.”

Även en utökad granskning av företags interna verksamheter ansågs kunna ge intressenterna ett bättre informationsunderlag att grunda sina beslut på. I denna kategori ingår granskningen av företagsledningens ageranden – bl.a. beslutsprocess, förvaltning och internkontroll – personalfrågor och arbetsmiljö samt produktivitet och produktutveckling. Även i det här fallet angav några respondenter att granskningen kan vara behäftad med svårigheter.

”Företagsledningens förmåga att utveckla och uppmuntra personalen, förmågan att skapa ett bra arbetsklimat, arbetsmiljö och sammanhållning mellan personalen och ledningen. Svårt att informera om och ännu svårare att göra någonting åt.”

En handfull av de respondenter som hävdade att en utökad granskning av företags interna verksamheter skulle vara efterfrågad, pekade på betydelsen av en verksamhetsrelaterad revision. Med hjälp av en utökad kontroll av ett företags verksamhet och interna system skulle revisorerna kunna upptäcka eventuella brister i ökad omfattning.

”En större verksamhetskännedom ger större insikt där förståelsen i sig kan upptäcka brister.”

En knapp femtedel av respondenterna svarade att investerare och övriga intressenter skulle ha nytta av att den externa affärsverksamheten granskades i större omfattning. I denna kategori ingår granskning av omvärld och miljö, nyckeltal och konkurrensjämförelser samt affärsprocesser och kundrelationer.

Vidare hävdade ett mindre antal respondenter att olika juridiska avtal borde granskas i större omfattning än vad som görs.

Resterande 16 svar fördes till kategorin övrigt. Det rör sig om granskningen av delårsrapporter, finansieringsfrågor, viktiga balansposter samt aktuella händelser av vikt för intressenterna. De aktuella händelserna avser sådant som hänt efter bokslutsdagen, t.ex. granskning av informationen på företagets hemsidor och i kortperiodiska rapporter. Däremot angav inte någon respondent att granskningen av skatter och avgifter skulle kunna öka i omfattning. Inte heller nämndes det någonting om att intensifiera sökandet efter eventuella förbiseenden och oegentligheter i företagets redovisningar.

Det är intressant att konstatera att vissa respondenter inte bara kommenterade svårigheterna att genomföra en granskning av sådant som de normalt sett inte granskar, utan även att en handfull av dem hänvisade till rådande förhållanden, som t.ex. att uppdraget i sig eller tids- och kostnadsskäl begränsar eventuella utökningar av arbetsuppgifterna.

”Svårt att finna något som ryms inom vårt uppdrag som vi inte granskar i tillräcklig omfattning.”

”Att lägga mer tid på dominerande poster i balansräkningen. Jag vill inte omprioritera tiden, utan detta medför en fördyring.”

En majoritet av respondenterna svarade alltså att en utökad granskning av strategier och framtidsplaner, den interna verksamheten och den externa affärsverksamheten skulle vara värdefull för investerare och övriga intressenter. Flera av dessa uppgiftslämnare angav samtidigt att en utökad granskning skulle innebära svårigheter för dem själva. Det tycks således finnas ett gap mellan vad som vore önskvärt att revisorerna ägnar sig åt och vad som relativt enkelt låter sig göras. Innan det går att utvidga domänen förefaller det som om olika praktiska och arbetsrelaterade problem behöver åtgärdas.

Tabell 5:5 Revisorers uppfattningar om att lämna utökade uttalanden

3. Vilken är Din åsikt om att kunna uttala Dig om sådant som Du inte uttalar Dig om idag och om de eventuella effekter som det skulle få för investerare och andra intressenter?			
Vill du lämna utökad information till intressenterna?	Ja	Nej	Tvekande
Antal	6 st (7 %)	69 st (84 %)	7 st (9 %)
Skulle utökade uttalanden få effekter för intressenterna?			
	Ja	Nej	Svårt att avgöra
Antal	47 st (57 %)	0 st (0 %)	35 st (43 %)

Den översta delen av tabellen hänvisar till den första delen av frågan (om att uttala sig om sådant som de inte uttalar sig om idag). Den nedersta delen av tabellen hänvisar till den andra delen av frågan (om de eventuella effekter som utökade uttalanden skulle få för intressenterna).

Som framgår av tabellen ovan är en stor majoritet av respondenterna negativa till att uttala sig om sådant som de inte uttalar sig om enligt gällande regelverk och praxis. Endast en handfull respondenter svarade att de skulle kunna tänka sig att göra utökade uttalanden.

”Naturligtvis är det viktigt att intressenterna får snabb och korrekt information. Jag skulle kunna tänka mig att göra sådana uttalanden.”

”Vill uttala mig mer (t.ex. om hur bolagets kontrollsystem fungerar) och mer nära i tiden.”

Trots det kompakta motståndet mot att delge utökad information svarade ingen respondent att det skulle vara verkningslöst att lämna ut mer och annorlunda information. I och för sig undvek fyra av tio respondenter att uttrycka en bestämd åsikt om huruvida utökade uttalanden skulle få några egentliga effekter, men sex av tio svarade att utökade uttalanden skulle få effekter för investerare och övriga intressenter. Majoriteten av dessa gav uttryck för att utökade uttalanden skulle vara värdefulla för intressenterna inför deras beslutsfattande. Några menade att utökade uttalanden skulle kunna få både positiva och negativa konsekvenser och ett fåtal svarade att utökade uttalanden i första hand skulle kunna drabba investerare och övriga intressenter negativt.

”Jag tror att om revisorn t.ex. granskar varje kvartalsrapport och ger ut en granskningsberättelse kommer ett större lugn att infinna sig i systemet. Tillförlitligheten blir större, överraskningarna färre och vi får en större transparens i systemet.”

”Förtroendet skulle öka för den information bolaget lämnar ut om vi uttalade oss om mer information och mer nära i tiden. Mindre risk att felaktig information lämnas ut.”

”Effekter skulle kunna uppnås både för investerare och i fråga om synen på oss revisorer.”

”Risken är att vi skulle baissa framtidsbedömningarna då vi är försiktiga av vår ‘natur’.”

”En friare roll skulle säkerligen påverka investerare m.fl., såväl positivt som negativt.”

”Jag tror det skulle kunna få negativa konsekvenser. Enskilda revisorers uttalanden skulle ge individuellt godtycke och göra mer skada än nytta.”

Värt att notera är att bara ett fåtal av de respondenter som är negativa till att uttala sig om sådant som de inte uttalar sig om enligt gällande regelverk och praxis sammankopplade detta med att sådana uttalanden skulle vara negativa för intressenterna. Däremot uttryckte en dryg fjärdedel av dem som inte vill uttala sig i utökad omfattning att uttalandena skulle ge positiva effekter för investerarna.

”Utökad information skulle vara bra, men går inte.”

”Ge effekter, ja. Men det är inte vår uppgift att göra dessa uttalanden.”

”Skulle nog vara bra men omöjligt att hantera. Stor risk för felaktiga uttalanden.”

Det förefaller med andra ord finnas ett gap även mellan vad revisorerna anser är värdefullt för investerare och övriga intressenter och vad de vill bidra med i fråga om uttalanden om redovisningsinformationen. Det som är värdefullt för andra tycks ställas mot vad som är tryggt för dem själva.

5.4.2 Ett behov av självbeaktande

Svaren på den tredje och sista kompletterande öppna frågan pekar på att revisorerna anser sig ha en besvärlig uppgift och ett behov av att vara aktsamma. När de argumenterade för att slippa ta sig an utvidgade uppgifter och göra utökade uttalanden framkom bl.a. att vissa revisorer upplever att deras arbete är komplext och mycket svårt.

”Ökade krav (skattelagstiftning, redovisningslagstiftning, redovisningsrekommendationer, ökade krav från klienter) har redan försvårat jobbet till ett nära nog ‘omöjligt’ arbete.”

”Arbetet har blivit så oerhört komplext. Orken, tiden och kraften går åt bara till regelverket.”

De skäl som respondenterna angav för att inte vilja lämna utökade uttalanden till investerare och övriga intressenter ger ytterligare belägg för att revisorerna anser sig ha en utsatt position.

Tabell 5:6 Revisorers skäl till att inte vilja lämna utökad information

Vilka skäl ligger bakom revisorers motvilja att lämna utökad information till investerare och övriga intressenter?				
Skäl	Utökade uppgifter och större ansvar	Bristande kompetens	Ökade inslag av subjektivt tyckande	Ökad risk för skadeståndskrav
Antal	17 st	10 st	10 st	8 st
Skäl	Uppdraget äventyras	Oberoendet kan ifrågasättas	Tystnadsplikten åsidosätts	Risk för ökat förväntningsgap
Antal	8 st	6 st	4 st	1 st

69 respondenter svarade att de inte vill lämna utökade uttalanden. Fyra av dem angav mer än ett skäl, medan nio stycken inte lämnade någon motivering. Det gör att 64 skäl finns angivna i tabellen.

Det mest intressanta med ovanstående sammanställning är inte att ”utökade uppgifter och större ansvar för revisorerna” är det enskilt mest förekommande skäl som angavs för att inte vilja lämna utökad information. Intressantare är att revisorerna i så pass stor omfattning hänvisade till de tre förtroendeskapande begrepp – kompetens, oberoende och tystnadsplikt – som deras arbete vilar på. I 20 fall angavs skäl som direkt kan kopplas till förtroendet för revisorerna. En annan intressant iakttagelse är revisorernas motvilja mot att ge sig ut i okänd terräng, bortom den trygghet som regelverket sätter gränserna för. Skäl som ”utökade uppgifter och större ansvar”, ”ökade inslag av subjektivt tyckande” och ”utökade risker för skadeståndskrav” togs upp i sammanlagt 35 fall.

Den kanske allra intressantaste iakttagelsen görs när de åtta skälen förs till de tre övergripande kategorier som utgörs av parterna i modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring. Som framgår av tabell 5:7 nedan kan revisorerna antingen rikta uppmärksamheten mot de redovisningsberättigade intressenterna, de redovisningsskyldiga företagen eller sig själva. De två skälen ”oberoendet kan ifrågasättas” och ”risk för ökat förväntningsgap” relateras till de redovisningsberättigade. De två skälen ”uppdraget äventyras” och ”tystnadsplikten åsidosätts” kopplas till de redovisningsskyldiga. Övriga fyra skäl förknippas med en självfokusering.

För att jämförelsen ska bli heltäckande tas även hänsyn till de sex respondenter som skulle vilja uttala sig bortom nuvarande regelverk och praxis. Av dessa riktade fyra sin uppmärksamhet mot intressenterna, medan en vardera angav den

nytta som utökade uttalanden skulle ha för de granskade företagen respektive revisorerna själva.

Tabell 5:7 Revisorers fokus för att inte lämna/lämna utökad information

Vilken part fokuseras när revisorerna motiverade varför de inte vill respektive vill lämna utökad information till investerare och övriga intressenter?			
Fokus	Granskande revisorer	Redovisningsskyldiga företag	Redovisningsberättigade intressenter
Antal	46 (45 + 1)	13 (12 + 1)	11 (7 + 4)

Sju respondenter tog inte tydligt ställning för eller emot att lämna utökade uttalanden. Nio respondenter motiverade inte sitt ställningstagande, medan fyra argumenterade lika starkt för två olika parter. Totalt finns därför 70 argument angivna i tabellen. Inom parenteserna i respektive kolumn särskiljs antalet argument mot och antalet argument för att lämna utökad information.

Den respondent från den förändringsbenägna gruppen som riktade sin uppmärksamhet mot revisorerna svarade att utökade uttalanden skulle stärka revisorernas ställning. Som framgår av tabellen hänvisades det i 45 fall till revisorernas situation när motviljan att lämna utökade uttalanden motiverades. De olika skäl som angavs var ”utökade uppgifter och större ansvar”, ”bristande kompetens”, ”ökade inslag av subjektivt tyckande” och ”ökade risker för skadeståndskrav”. Att konsekvenserna för revisorerna själva sätts i första rummet när utökade uttalanden kommer på tal kan tas som ett tecken på att de inte känner sig särskilt trygga i nya och obekanta situationer.

”Det skulle vara svårt pga. att de bygger på bedömningar. Skulle bli personligt i stället för som nu bygga på regelverk och praxis m.m.”

”Det är tillräckligt svåra bedömningar som det är redan idag. En utökad skyldighet att göra bedömningar (av ibland osäkra faktorer) skulle försvåra revisorsrollen.”

”Besvärligt och riskfyllt att göra uttalanden som är subjektiva.”

”Om revisorer skall ägna sig åt olika typer av uttalanden måste också revisorerna inneha den kompetensen vilket jag har svårt att tro finns idag.”

”Risk för att det leder till stämningar mot revisorer som leder till skyhöga försäkringspremier.”

13 revisorer vänder blickarna mot de redovisningsskyldiga företagen. De flesta av dessa pekade på att utökade uttalanden skulle kunna äventyra uppdraget. Det skulle bl.a. leda till ökade kostnader för klienterna eller få till följd att klienterna inte skulle vilja lämna ut den information som revisorerna behöver för att kunna fullgöra sitt uppdrag.

”Det skulle troligtvis göra bolagen betydligt mer försiktiga med att lämna ut information till oss. Dessutom har vi inte kunskap att bedöma hur uttalandena skulle påverka bolaget.”

”...dessutom svårt att ‘bita ifrån’ eller stå för en mer personlig uppfattning eftersom det både kan äventyra uppdraget och arvudet.”

De respondenter som gav besked om att de värderar tystnadsplikten högt, visar att skyddet för klienterna anses angeläget. Från den förändringsbenägna gruppen tillkommer det argument som talar för att klienternas ställning skulle stärkas om revisorerna lämnade utökade uttalanden.

Resterande 11 revisorer riktar i första hand sin uppmärksamhet mot intressenterna. De fyra argument som revisorerna i den förändringsbenägna gruppen förde fram talar för att intressenternas situation skulle förbättras om utökade uttalanden görs. Övriga revisorer angav sådana skäl som att intressenterna drabbas av den osäkerhet och de spekulationer som utökade uttalandena skulle leda till. Ett annat skäl var att förväntningsgapet riskerar att öka om utökade uttalanden görs och att detta skulle vara negativt.

”Intressenterna ska känna trygghet i att jag som revisor har fog för mina uttalanden.”

”Revisorers oberoende kan ifrågasättas ifall mer detaljerad info skulle publikt offentliggöras.”

Sammanfattningsvis visar sig revisorerna ha ett visst behov av självfokusering. Att utöka granskningen låter sig av allt att döma inte göras utan att det påverkar revisorernas arbetssituation och särskilt känsligt förefaller det vara att lämna utökade uttalanden. Att vara försiktig och inta en konservativ hållning kan således vara ett sätt hantera situationen. Samtidigt kan det vara ett tecken på att revisorerna saknar incitament för att agera på annat sätt.

5.5 Expertutfrågningar

Det sammanfattande intrycket av de tre expertutfrågningarna är att de till stora delar bekräftade resultaten från huvudundersökningen. Även om tyngdpunkten i diskussionerna skilde sig något åt vid de olika arrangemangen var deltagarna förhållandevis eniga i sina kommentarer. De framlagda resultaten betecknades som rimliga, delvis förväntade och något nedslående.

På följande sidor vävs de tre expertutfrågningarna samman. Fem huvudområden behandlas enligt följande: revisorernas kärnuppdrag, den generella bilden av

revisorernas uppfattningar, jämförelser mellan olika grupper, självbeaktandet samt utvecklingstendenser.

Om revisorn som länk mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade

Allmänt sett uppfattade deltagarna att modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring är värd att ta fasta på. Den sågs som en användbar ram för att diskutera revisorernas kärnuppdrag samt relationerna mellan redovisningsskyldiga, redovisningsberättigade och revisorer.

Flera av de deltagande revisorerna tyckte att det är ett problem att de förväntas representera så många olika organ och intressenter. Förvisso kan det finnas en god grund för ett slags samhällskontrakt för revisorer, men ett sådant bedömdes vara svårt att tillämpa i en marknadsekonomi. Därför ansågs det inte konstigt att det finns ett gap mellan vad intressenterna förväntar sig av revisorerna och vad revisorerna själva anser att de ska och kan göra.

”Ett exempel på förväntningsgap är när skattemyndigheten slår ned på sådant som revisorn inte bedömt som väsentligt, exempelvis vissa resor.”

Framför allt gav revisorerna i panelen vid den första expertutfrågningen uttryck för att intressenterna förväntar sig att revisorerna ska se till så att allt är genomgången, men att det inte är rimligt att begära att en revisor ska granska alla poster, vara skatteverkets förlängda arm, upptäcka oegentligheter, rapportera och anmäla brott, säkerställa att all information är korrekt, m.m. Framför allt med tanke på att ersättningen för ett granskningsuppdrag är relativt begränsad. Överlag visade de revisorer som deltog i expertutfrågningarna ingen större vilja att arbeta på något annat sätt än vad de gör för närvarande för att medverka till att intressenternas situation förbättras.

Vid den första expertutfrågningen uppehöll sig diskussionen en del vid revisorernas oberoende. En åsikt som framfördes var att det finns revisorer med civilkurage som försöker göra ett så gott revisionsarbete som möjligt och att en genomsnittlig revisor inte bara försöker se till så att byrån gör så många och så lönsamma affärer som möjligt. Samtidigt betonades att det svåraste med oberoendet är att dra gränsen mellan revision och konsultation.

”Tidigare var det tillåtet att agera bollplank. Det är det inte idag, men kunderna förväntar sig ändå det. Det leder också till att förväntningsgapet ökar.”

Om genomsnittsgriden och den generella bilden av revisorers uppfattningar

Att revisorerna har en viss samsyn, dvs. att homogeniteten i uppfattningar visade sig vara måttlig, och att genomsnittsgriden för de 82 intervjuade revisorerna därmed ger en generell bild av hur revisorerna ser på sitt kärnuppdrag ansågs väntat. Framför allt med hänsyn till standardiserade utbildningskrav, obligatorisk praktik vid en etablerad byrå, formaliserade krav för att bli godkänd och auktoriserad revisor och den långtgående regleringen.

Vid expertutfrågningarna bekräftades rimligheten i de mönster som avbildas i genomsnittsgriden, även om flera deltagare tyckte att det var ganska svårt att tolka griden i dess helhet. Den horisontella dimensionen, ”dåtid kontra framtid”, gick relativt lätt för de flesta att uppfatta och nicka bifall till. Den vertikala dimensionen, ”delgranskning kontra helhetsbedömning”, var svårare att tolka och väckte större diskussion. Vid det andra arrangemanget föreslog några revisorer att den dimensionen kännetecknar revisorskarriären, från ung ”siffergranskare” längst ned i figuren till påskrivande revisor högst upp i figuren.

Expertutfrågningarna gav besked om att det som revisorerna företrädesvis ägnar sig åt, och också vill ägna sig åt, går i linje med huvudundersökningens resultat. Den traditionella siffergranskningen ska prioriteras. I diskussionerna hänvisade deltagarna vid mer än ett tillfälle till att revisionsuppgiften behöver renodlas – inte minst till följd av de uppmärksammade redovisningsskandalerna – och att det är önskvärt att den styrs av parollen ”back to basic”. Revisorer ska inte ”leka finansanalytiker”. Det ansågs farligt, inte minst för förtroendet, att ge sig in på nya områden.

”Vi ska hålla oss till revision i traditionell bemärkelse och granska och uttala oss om en del av redovisningsinformationen, den historiska informationen. Företagens framtidsorienterade information ska vi lämna åt andra att bedöma och åt intressenterna att fatta sina beslut utifrån.”

Om jämförelser mellan olika grupper av revisorer

De flesta som yttrade sig under expertutfrågningarna ansåg att det verkade rimligt att det inte gick att spåra några större skillnader mellan de olika grupper som revisorerna delades in i. De främsta skälen till att inga avgörande skillnader visade sig i de olika gruppernas genomsnittsgrider eller i fråga om gruppernas homogenitet, ansågs vara revisionsbyråernas relativa likformighet i arbetssätt och utbudet av tjänster. Men även sådant som formaliserade utbildningskrav och certifieringsprocedurer ansågs spela in. Resultatet togs som ett tecken på att revisorsprofessionen och revisionsbyråerna lyckats väl i sina ansträngningar att

socialisera medlemmarna. Den atmosfär som en nybliven revisor möter borgar för en relativt snabb inskolning och en anpassning till gängse normer och arbets-sätt.

Andra möjliga förklaringar till bristen på skillnader mellan olika grupper av revisorer diskuterades vid den första expertutfrågningen. Det var att revisorernas arbete blivit allt mer likt juristens och att utrymmet för resonemang har minskat. Lagar, regler, rekommendationer samt interna riktlinjer och manualer har blivit mer detaljerade och möjligheterna att bryta mönstret i den utmejslade gransk-ningsprocessen för att göra egna tolkningar har krympt. En uppfattning som uttrycktes av en paneldeltagare var att det förutsätts att revisorer ska kunna ”lagens bokstav” och tillämpa den i olika situationer. I den uppsummerande expertutfrågningen påtalades att denna likriktning och ”listprickning” riskerar att begränsa revisionen. Samtidigt argumenterade deltagare vid de båda större arrangemangen för att yrket kräver insikter som inte går att läsa sig till i böcker. Erfarenheten bedömdes vara viktig för att kunna göra insiktsfulla bedömningar och kvalitetssäkra redovisningsinformationen.

”Jag tror att man behöver ha en rejäl erfarenhet för att klara det här jobbet.”

I kombination med ovanstående uppfattning skulle denna inriktning på diskus-sionerna kunna tas som ett tecken på att om det hade gått att finna några av-görande skillnader mellan olika grupper av revisorer så borde dessa ha visat sig med avseende på just erfarenhet. Några av de deltagande revisorerna uttryckte en viss förvåning över de likheter som framkom mellan revisorerna med längst respektive kortast erfarenhet.

Om den konservativa hållningen och sökandet efter trygghet

Revisorernas konservativa hållning och deras motvilja mot förändringar gavs stort utrymme vid expertutfrågningarna. Majoriteten av deltagarna menade att hela revisorsprofessionen kännetecknas av en sådan konservatism som fram-kommer i huvudundersökningen. Vid den andra expertutfrågningen betonade flera deltagare att konservatismen samtidigt är nedslående eftersom den bromsar möjligheterna att angripa många av de problem som revisorerna står inför. Vid den första expertutfrågningen gick några deltagare mot strömmen och menade att det var fel att hävda att revisorernas konservativa hållning skulle vara en orsak till att viss information inte granskas och att utvecklingen bromsas. Den åsikten underbyggdes emellertid inte med några argument.

Vid den första expertutfrågningen diskuterade deltagarna vilka avgörande förändringar som revisionen genomgått de senaste årtiondena till följd av externa påtryckningar. Det konstaterades att det under denna tidsperiod endast genomdrivits två riktigt betydande förändringar i revisorernas arbete. Den ena av dessa förändringar är granskningen av skatter och avgifter, den andra är anmälningssplikten vid misstanke om ekonomiska brott. Samtidigt noterades att den största förändringsbenägenhet som visade sig i huvudundersökningen var att revisorererna vill minska eller till och med slippa granskningen av skatter och avgifter och att ytterst få anmälningar har kommit från revisorer mot misstänkt ekonomisk brottslighet. Tydligare kan knappast motviljan mot externt påtvingade förändringar och den konservativa hållningen visas.

Det ansågs väntat att många revisorer är negativa eller tveksamma till större förändringar och till att göra uttalanden som ligger utanför nuvarande regelverk och praxis. Utan tvekan har detta att göra med de risker som revisorererna lever med till följd av att arbetet kräver bedömningar som i slutändan ska styrkas med namnunderskrifter. Vid den andra expertutfrågningen pekade flera av deltagarna på att både revisionen i sig och det personliga ansvaret innebär betydande risker. Resonemanget kretsade framför allt kring risker för att bli stämd om bolaget skulle lida skada, men även kring riskerna att förlora uppdraget. En revisor får inte göra eller säga något som kan skada bolaget och kan därför bli ställd till svars om så skulle ske. Det innebär att revisorer oftast är extremt försiktiga.

De risker som revisorererna upplever i arbetet sades innebära en känsla av osäkerhet. Det innebär att revisorererna måste vara vaksamma på vad de gör och även försöka reducera den upplevda osäkerheten. I samband med detta fördes begreppen väsentlighet och risk in i diskussionen. De flesta revisorer som yttrade sig i denna del av diskussionen framhöll att de är noga med att följa regler och riktlinjer och att inrikta sig på vad som är väsentligt och riskfyllt. Vikten av att utgå från väsentlighet och risk betonades i flera sammanhang. Det noterades bl.a. att det skett en förskjutning i revisorns arbete mot väsentliga poster. Tidigare handlade det mer om detaljgranskning.

”Som revisor arbetar man efter vad som anses vara väsentliga belopp. Bedömningar av vad som ska prioriteras och var granskningsinsatser ska göras sker utifrån väsentlighet och risk.”

Om utvecklingstendenser

Ytterligare ett belägg för den konservativa hållningen framkom när deltagarna diskuterade revisorernas framtida arbetsuppgifter. Den allmänna uppfattningen var att få förändringar skulle komma att genomföras, även om det påpekades att

gränsen mellan reviderad och icke-reviderad redovisningsinformation har flyttats och flyttas hela tiden.

”Jag tror inte att revisorernas roll kommer att förändras nämnvärt och inte till att inbegripa framtidsbedömningar.”

I den avslutande expertutfrågningen påpekades att utvecklingen i snabb takt går mot en internationell harmonisering och att den är influerad av både amerikanska och europeiska förhållanden. Av allt att döma kommer det nationella självbestämmandet att minska allt eftersom. I ett speciellt avseende kommer revisorerna att påverkas relativt omgående. Ett större inslag av svårare bedömningar kan förväntas, bl.a. till följd av att företagen i utökad omfattning ska övergå till att redovisa tillgångars verkliga värden. I och med att revisorerna granskar och bedömer sådan information i relativt stor utsträckning kommer behovet av utförliga rekommendationer att öka.

”Den internationella utvecklingen går inte att bortse ifrån. Vi är redan inne i en anpassningsfas. Kraven på tydliga riktlinjer kommer att öka i takt med att inslagen av svårare bedömningar ökar, t.ex. i fråga om att bedöma verkliga värden.”

Det kan tyckas något paradoxalt, men det verkar som om allt komplexare och svårare bedömningar inom etablerade granskningsområden nästan per automatik leder till att revisorerna behöver sätta sig in i allt fler och allt mer detaljerade rekommendationer. För att revisorerna ska kunna hantera en redan utsatt position kommer de att vara betjänta av ännu mer riktlinjer och stöd, vilket av allt att döma kommer att resultera i att revisionen på sikt görs allt mer detaljstyrd.

Vidare ansåg de två revisorerna i den uppsummerande expertutfrågningen att den relativa inriktningen på indirekta kontroller kommer att fortsätta att öka på bekostnad av inriktningen på direkta kontroller. Det är en annan utveckling som det inte går att bortse ifrån.

”Utvecklingen kommer att fortsätta att gå mot en ökad inriktning på att granska och förbättra företagens internkontroll.”

Dessutom hävdade de båda revisorerna samstämmigt att efterdyningarna av de internationella och nationella redovisningsskandalerna ännu inte ebbat ut, men att man redan på relativt kort sikt kan förvänta sig att det som hänt i någon mån kommer att påverka revisorerna. En inte alltför djärv gissning var att högre krav kommer att ställas på företagsledares etik och moral och att revisorerna därmed kan få i uppdrag att kontrollera att företagen och dess ledande representanter följer särskilda regelverk och rutiner i dessa frågor.

I övrigt gick resonemanget vid den uppsummerande expertutfrågningen i stort sett i linje med de diskussioner som fördes vid de två stora expertutfrågningarna. Den allmänna uppfattningen bland dem som deltog i expertutfrågningarna var att revisorernas arbete inte nämnvärt skulle förändras de närmaste åren, förutom internationell anpassning och en ökad detaljstyrning. I ett längre perspektiv var de två revisorerna inte främmande för att granskningsuppgifterna skulle kunna komma att förändras något, men att det i så fall skulle ske motvilligt.

”Om vi backar i tiden, säg 30-40 år, så handlade det nästan uteslutande om siffergranskning och prickning av poster. Jämfört med då har vi sett en viss utvidgning, delar i förvaltningsberättelsen och viss textinformation ska exempelvis granskas. Om vi flyttar oss lika långt framåt i tiden kan vi nog se tillbaka på en smygande utveckling mot delvis nya granskningsuppgifter. Men det handlar som sagt om en långsam process som kommer att ske med stor motvilja från revisorernas sida.”

6 Resultat i ljuset av referensramen

I detta kapitel relateras insamlade data till modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring. Då det visade sig vara svårt att upptäcka några större skillnader mellan olika grupper av revisorer bygger analysen i första hand på den generella bilden av revisorernas uppfattningar.

6.1 Revisorer kvalitetssäkrar en viss sorts information

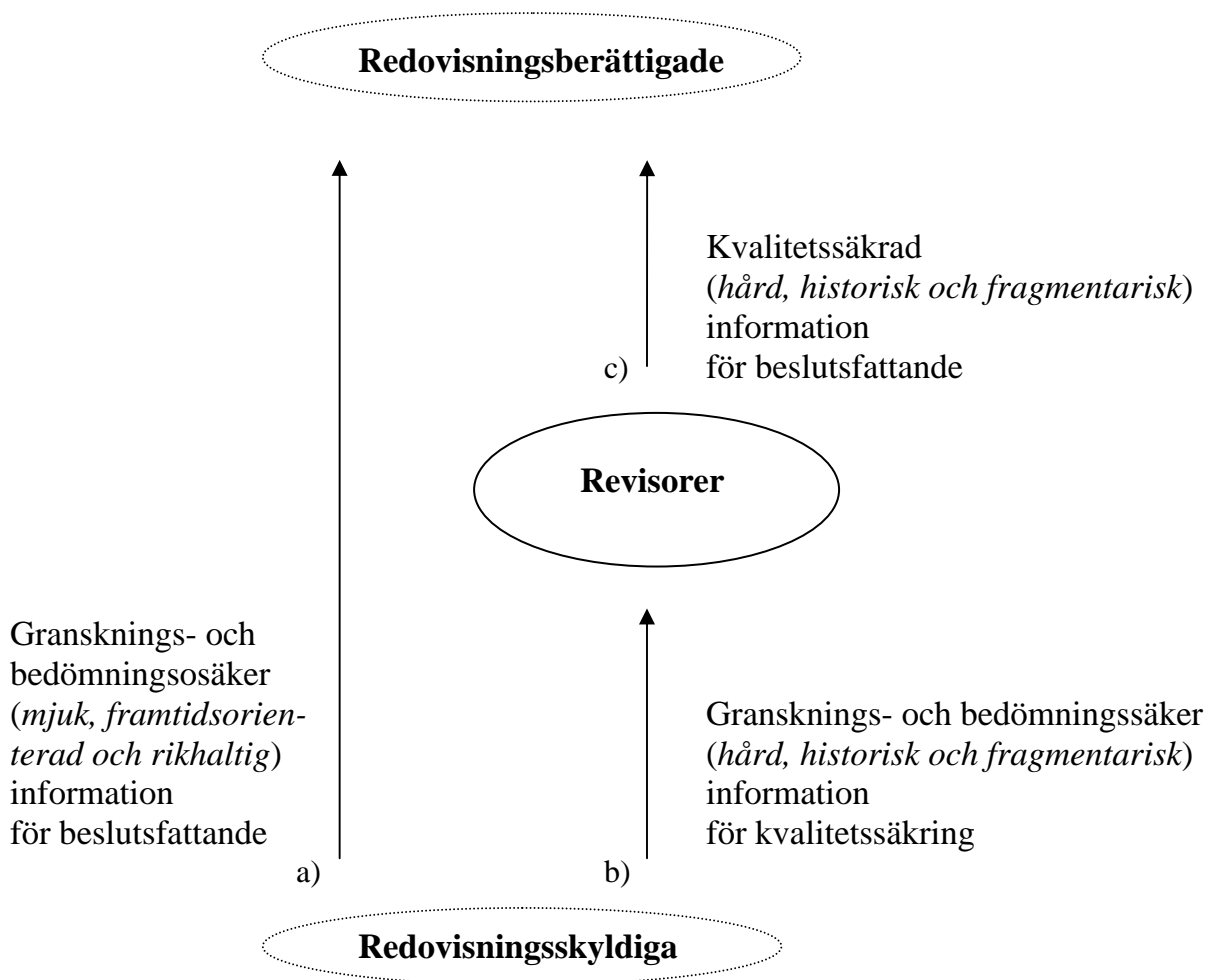
Resultaten visar att revisorerna i huvudsak kan ha två delvis olika granskningsuppgifter. Å ena sidan finns uppgifter där siffergranskning och hårt material står i centrum. Denna traditionella revision går ut på att granska vissa delar av verksamheten och den inriktas främst på historiska siffror och objekt som kan hanteras med relativt god säkerhet (jämför Arens och Loebbecke, 2000). Den redovisningsinformation som går längs pil (b) och (c) i figuren nedan är i huvudsak *hård, historisk och fragmentarisk* till sin karaktär. Revisorernas inriktning på att kvalitetssäkra denna sorts information bekräftas ytterligare av att det främst är skatter och avgifter, vissa sifferposter och kontroller av detaljer som de kan tänka sig att granska i minskad omfattning.

När revisorerna reviderar den hårda, historiska och fragmentariska informationen, exempelvis attestrutiner och vissa räkenskapsrelaterade objekt, känner de sig relativt trygga (jämför Pentland, 1993). Granskningen kan utföras enligt gällande regler och rekommendationer och med hjälp av beprövade och förhållandevis tillförlitliga metoder. Det ter sig naturligt att de granskningsobjekt som revisorerna i första hand ägnar sig åt kan hänföras till den del av revisionen som i stor utsträckning lyfts fram i nuvarande regler och riktlinjer (FAR, 2003b; FAR, 2004). Den granskning som görs följer således gängse normer (jämför Coffey, 1994; Power, 1997:37).

Å andra sidan finns uppgifter med inriktning på information från ett annat perspektiv. Den framåtblickande informationen, som revisorerna själva anser har stor betydelse för investerare och övriga intressenter, granskas i relativt liten omfattning. Även om respondenternas svar visar att samtliga 14 granskningsobjekt i gridformuläret underkastas en viss granskning (se bilaga 10), uppfattar kanske inte revisorerna att deras egentliga uppgift är att ta sig an även sådana granskningsobjekt som ges en något undanskymd plats i regler och riktlinjer (jämför Boyd 2000/2001). Den här sortens information är dessutom relativt svår för revisorerna att granska och bedöma (jämför Arnold et al., 2001). Det går inte att förlita sig på att informationen fångas upp av en fungerande internkontroll (jämför Power, 1997:82-3) och behovet av branschhänsyn och muntliga upplys-

ningar är förhållandevis stort. Med avsaknaden av tillförlitliga metoder följer att revisorerna inte känner sig tillräckligt trygga när de hanterar denna information. Risken för skadeståndskrav spelar också in. Rädslan för att inte ha ryggen fri uppfattas som ett problem.

Till stora delar har revisorerna lämnat den redovisningsinformation som går längs pil (a) i figuren nedan till företagen själva, finansanalytiker, ekonomiska journalister och andra att bedöma. Den information som företrädesvis är *mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig* till sin karaktär går därför i stor utsträckning från de redovisningsskyldiga företagen till investerare och övriga intressenter utan att kvalitetssäkras av svenska revisorer.



Figur 6:1 En modell om informationsflöden och kvalitetssäkring med avseende på vilken sorts redovisningsinformation som kvalitetssäkras.

Det förefaller föga kontroversiellt att beteckna mönstret i ovanstående figur som både giltigt och någorlunda bestående. Resultaten pekar förvisso på att det finns vissa individuella skillnader mellan hur olika revisorer ser på sina gransknings-

uppgifter och även på att en revisor i viss mån kan ändra uppfattning från en tidpunkt till en annan. Men det innebär inte att några revisorer skulle vara inriktade på att granska och bedöma en annan sorts information än sina kolleger. Sammantaget går resultaten från studiens olika moment hand i hand, vilket innebär att den bild som visas i figuren ovan bekräftades vid expertutfrågningarna. Det allmänna intrycket var att revisorernas kärnuppdrag, både nu och i den överblickbara framtiden, är att granska och uttala sig om en del av den information som de redovisningsskyldiga företagen distribuerar till de redovisningsberättigade intressenterna. Företrädesvis är det sådan information som är hård, historisk och fragmentarisk till sin karaktär. Övrig information, den som huvudsakligen är mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig, ska till stor del lämnas till andra att bedöma och till intressenterna att fatta sina beslut ifrån.

En tänkbar tolkning är att sådana granskningsobjekt som omfattas av ett utförligt regelverk ges hög prioritet (jämför Francis, 1994) och att dessa också följer en uppåtgående spiral, sanktionerad av revisorsprofessionen och revisionsbyråerna. Ju mer något granskas relativt sett, desto utförligare blir riktlinjerna, desto större vikt läggs vid denna granskning, desto större ansträngningar görs för att förfina riktlinjerna och förbättra precisionen i granskningen o.s.v. Följaktligen kan en viss sorts redovisningsinformation komma att cementeras i pil (b) och pil (c) i figur 6:1. Detta resonemang kan ses i ljuset av de utvecklingstendenser som berördes i den uppsummerande expertutfrågningen. Allt svårare bedömningar inom etablerade granskningsområden tenderar att driva på utvecklingen av detaljerade rekommendationer eftersom revisorerna ständigt tycks vara betjänta av bättre riktlinjer och utökat stöd.

Som på alla mynt finns det även en baksida; revisorerna kan inte granska allt. Granskningsobjekt som av olika anledningar inte omfattas av lika utförliga riktlinjer riskerar således att gå i motsatt riktning. Därmed förefaller det inte särskilt underligt att sådana objekt granskas i relativt liten omfattning och att revisorerna anser att dessa är förhållandevis svåra att hantera. Följden blir att denna information till övervägande del får följa pil (a) i figuren.

6.2 Revisorer inriktar sig på att göra ”saker rätt”

Få tecken i den här studien tyder på att revisorerna gör ”rätt saker” i så måtto att de i första hand utgår från redovisningsinformationens betydelse för och påverkan på användarnas beslutsfattande eller att de inriktar arbetet på utelämnad eller felaktig information. Däremot pekar resultaten på att revisorerna uppfattar att de gör ”saker rätt” genom att i relativt stor utsträckning följa riktlinjer och utnyttja annat stöd för att revisionen ska bli effektiv och standardiserad. Resultatet

taten indikerar således att revisorerna i allmänhet är mer inriktade på att göra ”saker rätt” än på att göra ”rätt saker”.

Resultaten från revisorernas genomsnittsgrid och svaren på de öppna frågorna visar att revisorerna överlag anser att framtidsorienterad information är viktig för investerare och övriga intressenter. Trots detta lägger de inte ned särskilt mycket tid på sådana granskningsobjekt och de vill heller inte gärna granska eller uttala sig om denna information. Revisorernas ovilja att utöka sina domäner i detta avseende ger en fingervisning om att de inte fokuserar användarna och deras beslutsfattande i den utsträckning som postulaten (Flint, 1988:21-3) eller direktiven om väsentlighet (FAR, 2004:659-60) anger.

Det är på sin plats att påpeka att en handfull av dem som deltog i huvudundersökningen faktiskt uttryckte att de vill ta sig an denna utmaning. Det gäller såväl att granska och bedöma som att uttala sig om den framtidsorienterade informationen. Sådant verkar detta fåtal revisorer något mer styrda av det som är viktigt för intressenterna och därmed mer inriktade på att göra ”rätt saker” än sina kolleger.

Revisorernas begränsade granskning av eventuella miljöbrott och deras relativt starka önskemål att inte arbeta så mycket med granskning av skatter och avgifter kan ses som att de inte anser att detta i första hand är ett uppdrag för dem. En delvis parallell tolkning skulle kunna vara att revisorerna inte heller är så förtjusta i att söka efter utelämnad eller felaktig information (jämför Humphrey et al., 1993). Det är nämligen svårt att urskilja några andra granskningsobjekt som skulle innebära större inslag av s.k. deckarjobb än skatter och avgifter. Några tecken på att revisorerna skulle vara speciellt intresserade av att söka efter förbiseenden och oegentligheter visade sig inte heller i respondenternas svar på de öppna frågorna eller i samband med expertutfrågningarna. Ingen av de 82 revisorerna uttryckte att de vill utöka inriktningen på att försöka upptäcka förbiseenden och oegentligheter i företagets redovisningar och frågan berördes inte heller självmant vid någon expertutfrågning. Med tanke på att granskningen av de redovisningsskyldiga företagets internkontroll delvis har ersatt andra granskningssatser, och att denna förskjutning bedöms fortsätta, framstår inriktningen på att söka efter eventuella förbiseenden och oegentligheter som föga prioriterad (jämför Cullinan och Sutton, 2002).

Att flera revisorer hänvisade till att de låter sig styras av väsentlighetsbegreppet när de besvarade de öppna frågorna förändrar inte intrycket av att revisorerna är mer inriktade på att göra ”saker rätt” än på att göra ”rätt saker”. I sina svar uppgav flera av dessa revisorer nämligen samtidigt att de inte primärt utgår från intressenternas behov. Intrycket av att hänvisningarna till väsentlighet, risk och gällande riktlinjer kan hänföras till att göra ”saker rätt” förstärks av att mer än en

fjärdedel av respondenterna åberopade regelverket när de skriftligt motiverade sina ställningstaganden. Därutöver hänvisade deltagarna i expertutfrågningarna i olika sammanhang till begreppet väsentlighet och gällande regler och riktlinjer. Den institutionella ramen (jämför Scott, 2001:51) tycks således skänka revisorerna trygghet.

Att revisorerna uppfattar att de gör ”saker rätt” kan relateras till andra studier som visar att svenska revisorer gärna ser att det finns utförliga riktlinjer att följa (Burrowes och Persson, 2000; Eklöv, 2001). Vid expertutfrågningarna framkom även att möjligheterna att lämna den snitslade banan i granskningsprocessen för att kunna göra egna tolkningar har krympt i takt med att rekommendationerna blivit allt mer detaljerade. Enligt de uppmålade utvecklingstendenserna kan visserligen ett större inslag av svårare bedömningar förväntas i samband med införandet av nya redovisningsregler, men samtidigt kommer revisorerna att få vägledning i nya revisionsstandarder. Detta tyder på att revisorerna är, och kommer att vara, mer guidade av den inriktning på arbetet som benämns ”structure” än den som benämns ”judgement” när de genomför sin granskning (jämför Francis, 1994; Power, 2003). Att det i expertutfrågningarna framkom att arbetet kräver erfarenhet för att insiktsfulla bedömningar ska kunna göras, kan tolkas som att revisorerna kan behöva ett visst spelrum inom regelverkets gränser gentemot de redovisningsskyldiga företagen (jämför Eklöv, 2001:202-3).

I grund och botten handlar revision om professionella bedömningar, men samtidigt om potentiella risker. Behovet av objektiv formalisering visar sig i att de objekt som revisorerna företrädesvis granskar är de som omgärdas av utförliga riktlinjer och som kan hanteras med hjälp av beprövade metoder. De granskningsobjekt som inte omges av lika utförliga riktlinjer, och som därför kräver mer personligt färgade bedömningar, granskas i mindre omfattning. Det förefaller som om inriktningen mot ”structure” företrädesvis kan kopplas till granskningen och bedömningen av den hårda, historiska och fragmentariska information som går längs pil (b) och (c) i figur 6:1. Samtidigt är det möjligt att påstå att inriktningen mot ”judgement” främst hör samman med granskningen och bedömningen av den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga information som går längs i pil (a) i figuren.

När revisorer guidas av objektiv formalisering (jämför Francis, 1994; Fischer, 1996; Power, 1997) går det att hävda att ansvaret delvis flyttas från individuell nivå till bransch- eller byrånivå. Detta skifte i ansvar medför att revisorerna i mindre grad riskerar att behöva ställas till svars för att ha agerat felaktigt och därmed drabbas av disciplinära åtgärder. Vid expertutfrågningarna poängterades att revisionsarbetet är av sådan karaktär att det är behäftat med personliga risker. Ett av de allra viktigaste skälen till att ta hjälp av riktlinjer och annat stöd är att det utförda arbetet då kan legitimeras (jämför Power, 2003). Därmed blir det

lättare att uppnå den trygghet som revisorerna av allt att döma eftersträvar (jämför Pentland, 1993; Bazerman och Loewenstein, 2001) och som följer av att göra ”saker rätt”. Då blir det också möjligt för revisorerna att utifrån ett personligt ställningstagande leverera en åsikt i revisionsberättelsen (jämför Power, 1997:22) utan att de behöver känna sig alltför utsatta. Att åsikten dessutom kan uttryckas i standardiserad form är en i sammanhanget underlättande omständighet.

Med anledning av vikten av att göra ”saker rätt” kan redovisningens kvalitativa egenskaper och begreppen relevans och tillförlitlighet föras in i resonemanget. Relevant information är till hjälp för investerare och övriga intressenter så att de kan fatta välgrundade beslut, medan tillförlitlig information avbildar det som ska avbildas på ett sådant sätt att informationen går att lita på (jämför Hendriksen och van Breda, 1992:132). Den redovisningsinformation som företrädesvis går längs pil (b) och (c) anses inte vara allra viktigast för investerare och övriga intressenter, men den kan granskas och bedömas med relativt hög precision. Den information som företrädesvis går längs pil (a) anses särskilt viktig för investerare och övriga intressenter, men den är samtidigt svår att granska med hög precision. Det tycks således som om revisorernas arbete i högre grad handlar om att det ska vara tillförlitligt än om att det ska vara inriktat på för intressenterna relevanta granskningsobjekt.

6.3 Revisorer vänder blickarna mot sig själva

Resultaten från både genomsnittsgriden och de kompletterande öppna frågorna pekar på att revisorerna tycks koncentrera sig mer på innehållet i sitt arbete och på de därtill hörande riktlinjer som de har att följa, än på om informationen är användbar för beslutsfattande. Med tanke på den relativt begränsade inriktningen på verksamhetsrelaterade granskningsobjekt är det svårt att hävda att den för intressenterna så viktiga upplysningen om företagets överlevnadsförmåga ges högsta prioritet (jämför Arnold et al., 2001).

Det förefaller lätt hänt att investerare och övriga intressenter inte får den uppmärksamhet de förtjänar (jämför Flint, 1988). Intressenterna har en besvärlig sats till följd av en begränsad kontakt med revisorerna (jämför Simunic och Stein, 1995) och den komplexitet som dubbla agenter och dubbla risker för informationsasymmetri innebär. Från flera håll anförs också att revisorerna tenderar att abdikera från sitt uppdrag att skydda intressenterna (Bazerman et al., 1997; Haynes et al., 1998; Jenkins och Lowe, 1999; Wolf et al., 1999; Bazerman och Loewenstein, 2001).

Några exempel får belysa att resultaten från den här studien går i samma riktning. För det första brister överensstämmelsen mellan vad revisorerna gör och vad de uppfattar att intressenterna placerar högt på sina prioriteringslistor. Revisorerna arbetar visserligen relativt mycket med vissa räkenskapsrelaterade granskningsobjekt som anses viktiga att kvalitetssäkra för intressenternas skull. I övrigt lägger de emellertid ned relativt sett mer tid och kraft på sådant som kan revideras på ett nöjaktigt sätt, än på sådant som de själva anser är av särskilt stor betydelse för investerare och övriga intressenter. För det andra är flertalet respondenter negativa till att utvidga sina domäner och även granska och uttala sig om information som de uppfattar som särskilt viktig för intressenterna. För det tredje kan den relativt stora motviljan mot att granska skatter och avgifter tolkas som att den insatsen påverkar relationerna till klienterna negativt. Indirekt innebär nämligen denna granskning att revisorerna intar skatteverkets och därmed en redovisningsberättigad intressents perspektiv gentemot de redovisnings-skyldiga företagen. Därtill kan läggas att revisorerna inte varit särskilt angelägna att anmäla företag för misstänkt ekonomisk brottslighet. Att denna inriktning på granskningen är relativt begränsad har betydelse för relationerna till de granska-de företagen (jämför Haynes et al., 1998; Jenkins och Lowe, 1999). Samman-taget blir tolkningen att revisorerna visar mindre uppmärksamhet åt investerare och övriga intressenter – och därmed åt pil (c) i figuren – än åt de redovisnings-skyldiga företagen och pil (b).

Det kanske mest iögonfallande är det självbeaktande som revisorerna visar. För det första påpekade flera av de respondenter som anser att en granskning av strategier, prognoser och framtidsplaner, den interna verksamheten och den externa affärsverksamheten skulle vara värdefull för investerare och övriga intressenter, att denna granskning skulle vara problematisk för dem själva. Det som är värdefullt för de redovisningsberättigade intressenterna tycks således ställas mot vad som är tryggt för revisorerna själva. För det andra skulle en majoritet av de revisorer som uppfattar att utökade uttalanden vore värdefulla för investerare och övriga intressenter, ändå inte kunna tänka sig att svara upp mot detta och leverera dylika uttalanden. Sju av tio respondenter hänvisade till sin egen situation för att motivera oviljan att frigöra sig från nuvarande regelverk och praxis. För det tredje är det svårt att göra någon annan tolkning än att även de respon-denter som i en tid av uppmärksammade redovisningsskandaler hävdade att allt är ”bra som det är”, utgår från sig själva och inte från de redovisningsberättigade intressenterna. Kanske värnar dessa revisorer även om relationerna till de ledan-de representanterna för de redovisningsskyldiga företagen. En möjlig tolkning är att vissa revisorer är så inne i sina dagliga arbetsuppgifter att de av det skälet inte förmår att vända blickarna mot dem som de har i uppdrag att skydda. En annan tolkning med anledning av det självbeaktande som revisorerna visar är att de, i likhet med andra agenter, primärt handlar i eget intresse (jämför Donald-son och Davis, 1991).

Vid de två stora expertutfrågningarna framförde revisorerna själva att ansvaret för revisionen innebär betydande risker för revisorn som person. En förklaring till självbeaktandet skulle således kunna stå att finna i just de krav som ställs på revisorerna, framför allt i fråga om hot om möjliga skadeståndskrav. För att hantera denna osäkerhetskänsla är det nödvändigt för revisorerna att vara försiktiga och försöka bevara eller öka den egna säkerheten. Såttillvida förefaller svenska revisorer ha samma behov som sina amerikanska kolleger (jämför Pentland, 1993). Ett tecken på upplevd osäkerhet är de i den här studien ofta återkommande hänvisningarna till regelverk, riktlinjer och begreppen väsentlighet och risk. Revisorernas självbeaktande kan således kopplas samman med deras upplevelser av att ha en utsatt position mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade i modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring.

6.4 Revisorer är förändringsobenägna

Resultaten från svaren på de öppna frågorna pekar på att det finns en betydande konservatism bland svenska revisorer i synen på sitt kärnuppdrag. Majoriteten av respondenterna vill inte se några eller endast marginella förändringar utöver de anpassningar som successivt görs till lagar och rekommendationer. Inte minst beroende på att större förändringar skulle kunna innebära svårigheter för dem själva (jämför Pentland, 1993; Fischer, 1996). Att en stor majoritet av de tillfrågade revisorerna gav besked om att de inte vill uttala sig om sådant som sträcker sig bortom nuvarande regelverk och praxis skulle kunna tyda på att de vill undvika att hamna i situationer där de får mer att stå till svars för (jämför Hines, 1989; Power, 2004:47). Från en agentteoretisk utgångspunkt skulle det innebära att informationsasymmetri är något som revisorerna eftersträvar, bl.a. för att de inte ska kunna kontrolleras fullt ut (jämför Besanko et al., 1996).

Expertutfrågningarna bekräftade revisorernas konservativa hållning. Trots uppmärksammade redovisningsskandaler var den allmänna uppfattningen att revisorernas arbete vare sig skulle behöva eller nämnvärt komma att förändras. Vid den första expertutfrågningen påtalades att den utökade skyldigheten att granska skatter och avgifter är en av få större förändringar i arbetet till följd av externa påtryckningar. Med tanke på att den mest önskade neddragningen i arbetet var just den fiskala granskningen förstärks bilden av revisorernas längtan till svunna granskningstider.

Revisorernas konservativa hållning gör det svårt att utan vidare utöka informationsflödet längs pil (b) och (c) och minska det längs pil (a). Med tanke på den relativt stora motviljan mot att granska skatter och avgifter tycks det som om en förskjutning i motsatt riktning skulle ligga närmare till hands. Tjänstemän

vid skatteverket skulle således kunna betraktas som revisorernas ”medhjälpare” eftersom de anses bäst lämpade att övervaka den fiskala informationen.

En tänkbar förklaring till att revisorerna inte gärna vill utvidga sina domäner och på allvar fokusera även mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig information, är riskerna i anslutning till detta. Att hålla sig till det man behärskar är av allt att döma säkrare än att äventyra ryktet inom nya, okända och möjligen också farliga områden. Från en agentteoretisk utgångspunkt skulle principalen tvingas erbjuda agenten en relativt stor ekonomisk kompensation för att den sistnämnde skulle överväga att revidera den sortens information (jämför Jensen och Meckling, 1976). Däremot skulle det inte vara lika svårt att få revisorerna att tillhandahålla tilläggstjänster av detta slag, eftersom sådana tjänster inte är lika reglerade och ansvarskrävande som kärnuppdraget. Intäkterna från de tilläggstjänster som revisorerna erbjuder som komplement till revisionen har också visat sig ha stor betydelse för revisionsbyråernas lönsamhet och expansionsmöjligheter (jämför Arnold et al., 1999; Frankel et al., 2002).

Som en konsekvens av denna motvilja mot att utvidga kärnuppdraget lämnar revisorerna, åtminstone delvis, över ansvaret för att skydda intressenterna till andra – främst till finansanalytiker och i viss mån även till ekonomijournalister – som inte omfattas av samma reglerade samhällskontrakt. I en mening kan även finansanalytikerna betraktas som revisorernas ”medhjälpare” eftersom de i sin dagliga gärning bevakar den framtidsorienterade information som går från redovisningsskyldiga företag till redovisningsberättigade intressenter.

Revisorernas konservativa hållning kan också kopplas till socialisationen inom revisionsbranschen. Den måttliga komplexiteten i revisorernas tankemönster, med ett fåtal centrala dimensioner, kan sägas spegla en fokusering som växt fram i en reglerad och självreglerad miljö. Med tanke på att de som är verk-samma inom starkt reglerade områden tenderar att utveckla tankemönster som är konservativa och tämligen svåra att förändra (jämför Hellgren och Löwstedt, 1997:50) är det rimligt att anta att den fokusering på vissa saker som den måttliga komplexiteten ger uttryck för är kopplad till revisorernas bristande förändringsvilja. I relativt stor utsträckning tycks revisorerna göra sitt jobb utan att på allvar reflektera över om det skulle kunna göras på ett delvis annorlunda sätt. Tidigare studier (Fischer, 1996) har påvisat att revisorer tenderar att ta arbetsvanor för givna utan att ifrågasätta dem och att de förlitar sig på vunna erfarenheter, både sina egna och sådana som anges i dokumenterade riktlinjer. Avsaknaden av signifikanta skillnader mellan olika grupper av revisorer kan också tas som ett tecken på att socialisationen är stark och att den går relativt snabbt i den svenska revisionsbranschen (jämför Artsberg, 2003). Dessutom pekar samstämmigheten i uppfattningar mellan olika grupper av revisorer på betydelsen av både konservatism och objektiv formalisering. Utan en atmosfär som präglas av

konservativa förtecken, utförliga regelverk och tydliga riktlinjer skulle det förmodligen vara betydligt svårare att forma revisorerna.

6.5 Revisorer uppvisar kognitiva gap i sina tankemönster

Diskrepansen mellan vad revisorerna gör och vad de uppfattar som särskilt betydelsefullt för intressenterna kan på sätt och vis relateras till förväntningsgapet. Emellertid finns det en skillnad mellan det som normalt kallas förväntningsgap och det gap som framträder i den här studien. Förväntningsgap handlar om att revisorer och intressenter har olika uppfattningar om revisionen (jämför Power, 1997:22), medan detta gap handlar om att revisorerna inriktar – och vill inrikta – revisionen på sådant som de inte själva anser vara allra viktigast för investerare och övriga intressenter. Arbetet går på intet sätt stick i stäv med gällande lagar, rekommendationer och praxis, men utförarintressena i revisorernas tankemönster är inte synkroniserade med användarintressena.

I revisorernas tankemönster är skillnaden mellan utförarintressen och användarintressen förhållandevis stor. Nedanstående tabell visar revisorernas viktigaste kognitiva gap när utföraperspektivet ställs mot användarperspektivet.

Tabell 6:1 Revisorers kognitiva gap med avseende på skillnader mellan revisionens utförar- och användarperspektiv

Revisorernas uppfattningar om revisionen från ett utföraperspektiv	Revisorernas uppfattningar om revisionen från ett användarperspektiv
<ul style="list-style-type: none"> • Den information som granskas är främst hård, historisk och fragmentarisk till sin karaktär. • Kompetensen är förhållandevis god när det gäller granskningen av ovan nämnda information. • Revisionen är i första hand inriktad på att göra ”saker rätt”. • Den information som lämnas om revisionens utfall uttrycker den påskrivande revisorns standardiserade åsikt. • Revisionen ska i stort sett vara som den är. 	<ul style="list-style-type: none"> • Den information som anses särskilt relevant är främst mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig till sin karaktär. • Kompetensen är förhållandevis svag när det gäller granskningen av ovan nämnda information. • Revisionen är i jämförelsevis liten utsträckning inriktad på att göra ”rätt saker”. • Den information som lämnas om revisionens utfall är relativt knapphändig. • En anpassad revision skulle vara till nytta för investerare och övriga intressenter.

Trots att revisorerna anser att vissa förändringar skulle vara till hjälp för intressenterna finns det en strävan att bevaka den egna positionen. Den information som revisorerna företrädesvis granskar kan göras relativt tillförlitlig, till skillnad från den information som investerare och övriga intressenter anses ha särskilt stor nytta av för sina vidkommanden. Att följa vedertagna riktlinjer och etablerade procedurer för att ange en standardiserad åsikt om revisionens utfall skänker revisorerna en trygghet som uppenbarligen anses angelägnare än att granska den mer svårbedömda redovisningsinformationen och lämna utökade uttalanden till intressenterna. Från revisorernas utförarperspektiv är gapen mellan vad revisionen levererar och vad den borde leverera därmed relativt små (jämför Arens och Loebbecke, 2000:114). Mest framträdande är önskemålet att dra ned på granskningen av fiskal information.

7 Sammanfattande slutsatser

Utifrån studiens tre syften och framkomna resultat redovisas följande slutsatser om svenska revisorers uppfattningar om granskningen, bedömningen och uttalandena om redovisningsinformation som lämnas av noterade företag.

Svenska revisorers uppfattningar om granskningen och bedömningen av noterade företags redovisningsinformation, enligt nuvarande regelverk och praxis

Revisorerna inriktar sig främst på att revidera sådana granskningsobjekt som de behärskar relativt väl och där precisionen är förhållandevis hög. De är i behov av att följa riktlinjer och annat stöd för att känna sig trygga i sitt arbete och kunna legitimera sina handlingar. Samtidigt finns det en bristande överensstämmelse mellan vad revisorerna granskar och vilken redovisningsinformation de tycker är särskilt viktig för investerare och övriga intressenter.

Svenska revisorers uppfattningar om att göra uttalanden om denna redovisningsinformation, om de tillåts frigöra sig från nuvarande regelverk och praxis

Revisorerna förefaller ytterst försiktiga till sin natur och inte särskilt intresserade av att se bortom regelverkets trygga inhägnad. De är heller inte särskilt förändringsbenägna. Det senare visas tydligast av det kompakta motståndet mot att lämna utökade uttalanden till investerare och övriga intressenter. En stor majoritet visade en direkt motvilja och endast en handfull respondenter angav uttryckligen att de kunde tänka sig att lämna utökade uttalanden.

Komplexitet och homogenitet i revisorernas tankemönster och eventuella skillnader i uppfattningar mellan olika grupper av revisorer

Revisorerna uppvisar en måttlig komplexitet och homogenitet i sina tankemönster. Den måttliga komplexiteten visar sig i att två dimensioner i tänkandet, *tidsperspektivet* och *revisorspraxis*, har ett förhållandevis stort förklaringsvärde. Den måttliga homogeniteten indikerar att det finns vissa individuella skillnader mellan olika revisorer. Detta innebär dock inte att några revisorer skulle vara inriktade på att granska en annan sorts information än sina kolleger. Jämförelserna mellan olika grupper av revisorer visar inga avgörande skillnader i uppfattningar. Faktum är att samstämmigheten mellan de undersökta grupperna är påfallande hög. Genomsnittsgriden för de 82 revisorerna kan därmed sägas ge en representativ bild av revisorernas uppfattningar.

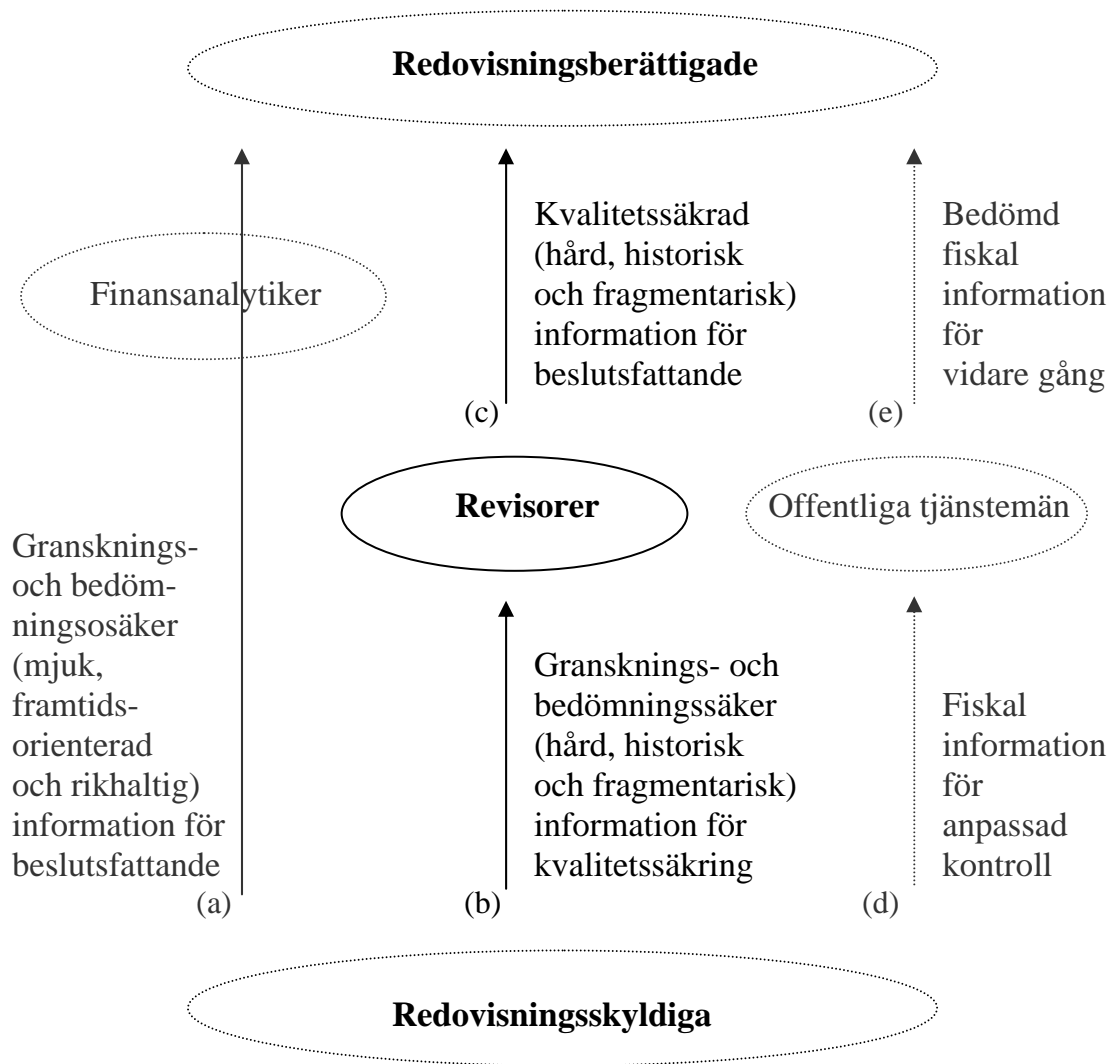
Sammanfattning av svenska revisorers uppfattningar om kvalitetssäkringen av redovisningsinformation som lämnas av noterade företag

Den bild som framträder när resultaten från huvudundersökningen, retesterna och expertutfrågningarna slås samman är relativt tydlig. Revisorerna koncentrerar sig inte i första hand på investerares och övriga intressenters behov eller på att arbetet ska inriktas på att hitta utelämnad eller felaktig information. Ett exempel på det sistnämnda är att ett relativt stort antal respondenter explicit uttryckte att fiskal information företrädesvis bör hanteras av andra än revisorerna.

Det som uppfattas som viktigt för intressenterna tycks ställas mot vad det innebär för revisorerna själva i fråga om arbete och ansvar. Revisorerna är inte särskilt angelägna om att på allvar ta sig an utökade uppgifter. Den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga informationen tillåts i stor utsträckning gå från redovisningsskyldiga till redovisningsberättigade utan att kvalitetssäkras av revisorerna. Bedömningen av den sortens information överläts åt andra att göra. Således förefaller det som om granskningen av sådan redovisningsinformation inte ges högsta prioritet. Därmed kan revisorerna inte heller sägas vara inriktade på att i första hand göra ”rätt saker”.

För att intyga att redovisningsinformationen sammantaget ger en ”rättvisande bild” av det granskade företaget krävs ett visst mått av professionella bedömningar. Därmed följer också en känsla av osäkerhet. Resultaten pekar på att revisorerna försöker dämpa denna osäkerhetskänsla och sträva efter att göra ”saker rätt”. De intar en konservativ hållning och inriktar sig främst på att revidera hårda, historiska och fragmentariska granskningsobjekt. Genom att i relativt stor utsträckning värna om sig själva och följa riktlinjer och annat stöd kan de legitimera sina handlingar och därmed hantera en utsatt position.

Sammantaget uppfattar revisorerna att de utifrån sin granskning och sina bedömningar ska leverera en standardiserad åsikt till intressenterna. Den åsikt som delges grundar sig på granskningen och bedömningen av en viss sorts redovisningsinformation och den tycks bygga på ett större inslag av ”structure” än av ”judgement”. Någon större vilja att utöka domänen finns inte. Ytterligare hjälp i form av utökade uttalanden vill de inte gärna bidra med, trots att de uppfattar att dessa skulle vara till hjälp för intressenterna. Från revisorernas perspektiv kan modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring avbildas på följande sätt:



Figur 7:1 En modell om informationsflöden och kvalitetssäkring från revisorers perspektiv.

Som framgår av figuren har modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring utvecklats något. En part, revisorerna själva, placeras i dubbel bemärkelse i centrum. De kvalitetssäkrar den *hårda, historiska och fragmentariska* informationen.

Den *mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga* informationen får flöda längs den pil i figuren, pil (a), som finansanalytiker primärt bevakar, trots att de inte omfattas av samma reglerade samhällskontrakt som revisorerna. Förutom finansanalytiker går det att föra in ytterligare en part och likaså en ny informationsväg i modellen. Den *fiskala* informationen får flöda längs de pilar i figuren, pil (d) och (e), som primärt övervakas av offentliga tjänstemän.

Dags att vända blickarna mot de redovisningsberättigade intressenterna

Mot bakgrund av de resultat som redovisats i denna studie förefaller det viktigt att uppmärksamheten inte bara riktas mot revisorerna. Det känns särskilt angeläget att rikta blickarna mot de redovisningsberättigade intressenterna och kartlägga hur de uppfattar revisorernas granskning och bedömning av redovisningskyldiga företags redovisningsinformation. Det var trots allt för deras skull som revisionen infördes en gång i tiden.

DEL II

Revision

– redovisningsberättigades perspektiv

8 Intressenter och revision

Ett av fundamenten för en fungerande kapitalmarknad är att redovisningsinformation används som underlag för investeringsbeslut. Denna grundbult ligger också bakom att revisionen har de teoretiska utgångspunkter som den har och att skyddet för investerarna sätts i första rummet (jämför Mautz och Sharaf, 1961; Flint, 1988; Lee, 1993). Reviderad redovisningsinformation skapar förutsättningar för en effektiv resursallokering, vilket kan anses vara till gagn för både enskilda investerare och samhället i stort. För sina respektive ändamål är således även kreditgivare, leverantörer, kunder och myndigheter betjänta av att företagens redovisningsinformation har varit föremål för en sanktionerad granskningsprocess innan den presenteras (jämför Lee, 1995).

8.1 En heterogen skara med begränsad insyn

I del I definierades de redovisningsberättigade som investerare och övriga intressenter. Valet av denna relativt vida syn har att göra med att alla intressenter anses hjälpta av ett sakkunnigt och självständigt kontrollorgan (FAR, 2004:14). Som framgår av modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring (se figur 3:1 i del I) betraktas dock inte företagsledningen som en redovisningsberättigad intressent i det här sammanhanget, trots att den gruppen normalt tar plats i traditionella intressentmodeller. Även om företagsledningen kan dra nytta av revisionen, både för företagets och för sin egen skull (jämför Lee, 1993:38; Deegan, 2000:53-4), representerar företagsledningen den redovisningsskyldiga part som utsätts för revisorernas granskning (Lee, 1993:50). I och med att redovisningsskyldigheten betonas står de allmänna utgångspunkterna för den svenska regleringen i överensstämmelse med agentteorin snarare än olika intressentmodeller (Diamant, 2004:84).

Normalt anses investerare, och även kreditgivare, vara primära användare av redovisningsinformation (Hendriksen och van Breda, 1992:128). I Sverige är det uttalat, bl.a. i förarbetena till aktiebolagslagen, att företags redovisning ska vända sig till en bred skara av användare. Aktieägare, presumtiva aktieägare, borgenärer, presumtiva borgenärer, anställda, samhället och den breda allmänheten har pekats ut som nyttjare av redovisning och revision (Diamant, 2004:110). Denna brokiga samling gör det nära nog omöjligt att betrakta intressenterna som en homogen grupp. Det innebär i sin tur att flera och delvis olikartade intressen ska tillgodoses av revisionen. Förekomsten av olikheter har visat sig såväl i fråga om hur redovisningsinformation används (jämför Hendriksen och van Breda, 1992:128-9) som i synen på revisorernas granskning av denna information. I det sistnämnda fallet har det rapporterats om skillnader mellan olika intressent-

grupper (Humphrey et al., 1993) och även om vissa skillnader på det individuella planet (Anderson et al., 1993).

Intressenternas heterogenitet har föranlett olika försök till grupperingar. Diamant (2004:136) har valt att göra en indelning i direkta och indirekta intressenter på grundval av närheten till det bolag som granskas och därmed även till revisorernas arbete. De direkta intressenterna utgörs av representanter för aktieägarkollektivet, vilket förefaller naturligt med tanke på att årsredovisningen och revisionsberättelsen ställs till bolagsstämman. Institutionella placerare och andra röststarka ägare, fortsättningsvis kallade för huvudägare, kan sägas ha en särställning bland intressenterna till följd av deras lagliga rätt och i vissa fall även faktiska möjligheter att utse och entlediga revisorerna. Övriga intressenter betraktas som indirekta, men med olika närhet till det bolag som granskas. Störst närhet till revisorernas arbete bland dessa indirekta intressenter anses enskilda aktieägare samt kreditgivare ha. Därefter följer presumtiva aktieägare och kreditgivare. Minst närhet anses alla andra intressenter ha.

En annan indelning tar fasta på skiljelinjen mellan ”informerade” och ”naiva” användare av redovisningsinformation (Hendriksen och van Breda, 1992:131). Även om redovisningen riktar sig till alla intressenter, anges det i de kvalitativa egenskaperna att informationen ska vara begriplig för en kunnig läsare (Deegan, 2000:144). Det innebär att redovisningen i första hand ska tillgodose de behov som informerade användare har. Intressenternas olikheter i fråga om kunskap har visat sig ha betydelse inte bara beträffande investerares förmåga att fatta beslut på basis av redovisningsinformation, utan även i fråga om hur revisorers skyldigheter och arbetsinsatser uppfattas. Mer insatta intressenter – när det gäller kunskap om redovisning och finansiering – förväntar sig exempelvis inte att revisionen håller en lika hög grad av säkerhet som sina mindre insatta bröder och systrar (Porter, 1993; Epstein och Geiger, 1994).

På den arena där revisionsverksamheten bedrivs sitter de redovisningsberättigade intressenterna i en besvärlig sits. Det gäller oavsett om de betraktas som direkta eller indirekta, informerade eller naiva. Investerare och övriga intressenter har ett informationsunderläge gentemot såväl företrädarna för de redovisningsskyldiga företagen som revisorerna. En besvärande omständighet är att revisionsberättelsen ger intressenterna förhållandevis mager information (Innes et al., 1997; Leung och Chau, 2001). Grovt betraktat finns bara två möjliga utfall av revisionen (jämför Jönsson, 2005:164). Antingen blir företaget godkänt, vilket i så fall omvittnas i en ren revisionsberättelse, eller också konstateras att det finns brister av en sådan art och omfattning att det skrivs en oren revisionsberättelse. I noterade företag förekommer orena revisionsberättelser endast i undantagsfall, vilket medför att utfallet av revisionen i praktiken nästan alltid är detsamma oavsett vilket bolag det rör sig om. En annan besvärande omständig-

het är att även revisorernas arbete är höljt i dunkel för utomstående betraktare. Intressenterna blir t.ex. oftare upplysta om vad revisorer inte gör än om vad de faktiskt gör (Power, 1997:39-40; Johansson et al., 2005:200-1). Därmed är det svårt för intressenterna att få insyn i och förståelse för vad revision handlar om. Den ringa informationen om revisionens utfall och den begränsade insynen i revisorernas arbete leder till att intressenternas enda egentliga alternativ är att lita på revisorerna. I synnerhet då dessa ses som experter och en motvikt till företagsledningars eventuella egenintresse (Power, 1997:15).

Trots informationsunderläget verkar det rimligt att anta att även intressenterna bildar sina uppfattningar utifrån tidigare erfarenheter (jämför Hellgren och Löwstedt, 1997:35) och att de utgår från vad de anser att de fått ut, eller kanske snarare inte fått ut av revisionen (Jones, 1995; Power, 1997:27). Likaså kan man förvänta sig att investerare och övriga intressenter är färgade av vad de läst och hört om revisorer och deras arbete, inte minst när det handlar om insatser i företag med ekonomiska problem eller i företag som visar sig ha varit inblandade i ekonomiska oegentligheter (Porter et al., 2003:126). En viss intressent kan uppleva att det ur hans eller hennes synvinkel är viktigt att revisorerna granskar och uttalar sig om ett visst objekt, medan det är mindre viktigt att de granskar och uttalar sig om ett annat objekt. Med tanke på de uppfattningar som revisorerna gav uttryck för i del I finns det fog för att anta att intressenterna anser att revisorerna har delvis andra utgångspunkter för sitt arbete än de som speglar intressenternas behov.

8.2 Forskningsfrågor och syften

Mot bakgrund av att revisionen ska vara till hjälp för olika intressenter med delvis skiftande intressen förefaller det vara av betydelse att studera hur dessa uppfattar revisorernas arbete. Intresset för de redovisningsberättigade intressenterna förstärks av att de är mer eller mindre beroende av revisorerna. Att rikta sig till intressenterna kan ytterligare motiveras av den bristande överensstämmelsen mellan vad svenska revisorer arbetar med och vad de tycker är särskilt viktigt för investerare och övriga intressenter samt att revisorerna inte gärna vill se åtgärder som leder till förändringar.

I den föreliggande studien riktas uppmärksamheten mot intressenternas tankar om revisorernas kärnuppdrag och eventuella förändringar av detta. Två forskningsfrågor formuleras enligt följande:

- Hur ser redovisningsberättigade intressenter i Sverige på revisionen av den redovisningsinformation som lämnas av noterade företag enligt gällande regelverk och praxis?

- Hur ser de redovisningsberättigade intressenterna på revisionens inriktning och revisorernas uttalanden, om revisorerna skulle få tillåtelse att gå utanför gällande regelverk och praxis?

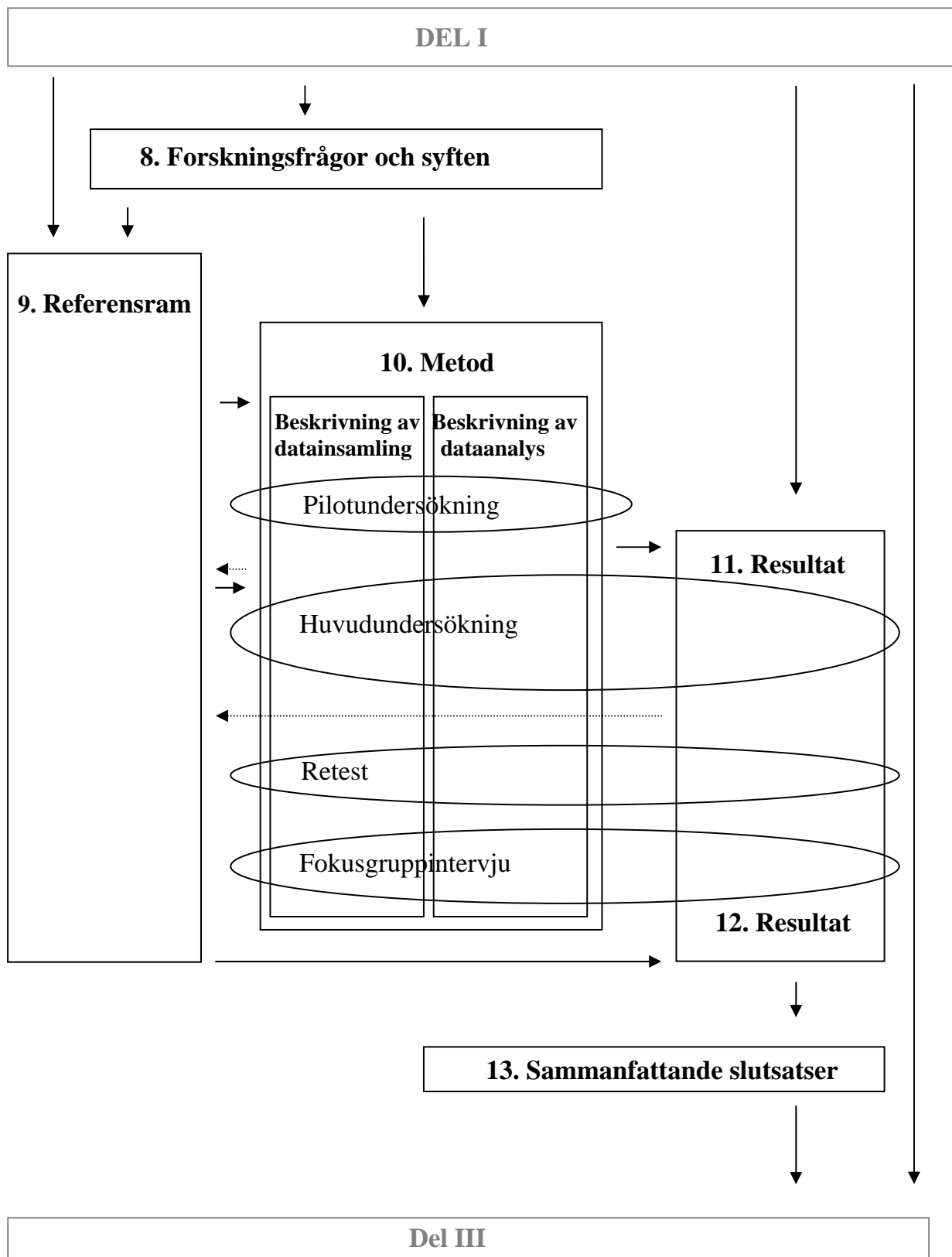
Studien har tre syften och dessa är:

- att beskriva och analysera några centrala intressentgruppers uppfattningar om revisorernas granskning och bedömning av och uttalanden om noterade företags redovisningsinformation.
- att jämföra och dra slutsatser om innehåll, komplexitet och homogenitet i intressenternas tankemönster och i vilken omfattning uppfattningarna skiljer sig åt mellan olika grupper av intressenter.
- att ställa intressenternas uppfattningar mot revisorernas uppfattningar såsom de redovisas i del I.

8.3 Disposition av avhandlingens andra del

Nedanstående figur visar hur del II är disponerad och sambanden mellan olika kapitel. Av figuren framgår också att denna del bygger vidare på del I och att resultaten från båda dessa delar kommer att ligga till grund för de resonemang som förs i del III.

Strukturen är i stort sett densamma som i del I. Även denna del består av sex kapitel. I kapitel 8 har forskningsfrågor och syften redovisats. Referensramen i kapitel 9 bygger vidare på några av de teoretiska utgångspunkter som användes i del I. I kapitel 10 behandlas de metodfrågor som är direkt hänförliga till denna studie. Kapitel 11 visar studiens resultat efter statistiska analyser och tolkningar. I kapitel 12 relateras resultaten till referensramen. Kapitlet innehåller analyser av intressenternas uppfattningar och jämförelser mellan intressenternas och revisorernas uppfattningar. I kapitel 13 redovisas de sammanfattande slutsatserna.



Figur 8:1 Disposition av del II.

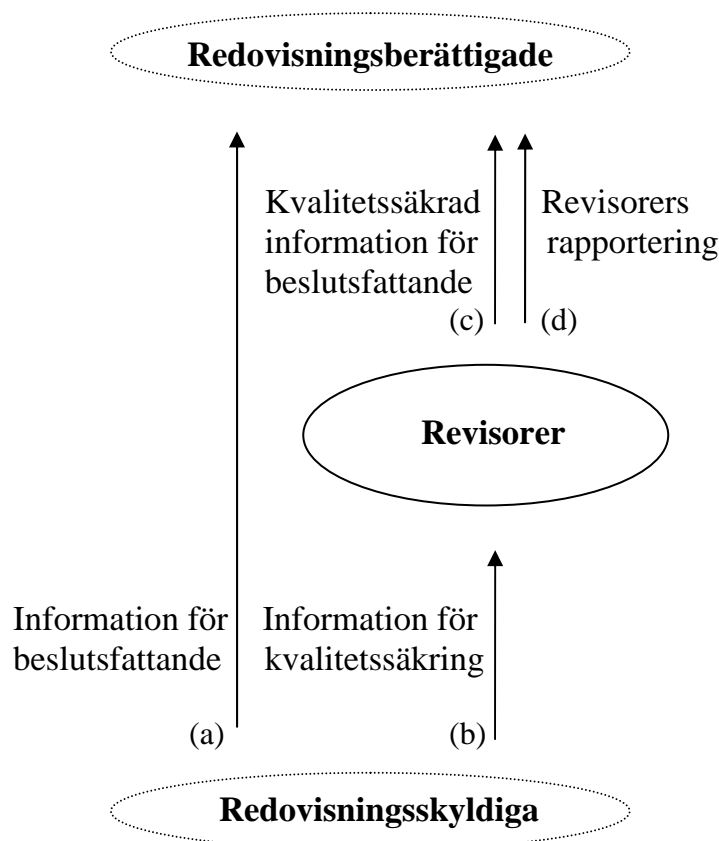
9 Referensram om revisionsarenan och förväntningsgap

I detta tudelade kapitel vidareutvecklas först modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring till en modell om revisionsarenan. Denna arena utgör en grogrund för skillnader i uppfattningar mellan dem som ska skyddas och deras beskyddare. Därefter följer en genomgång av dokumenterade förväntningsgap mellan redovisningsberättigade intressenter och revisorer/revisorsprofessionen.

9.1 En arena som grogrund för förväntningsgap

9.1.1 Revisionsarenans utformning

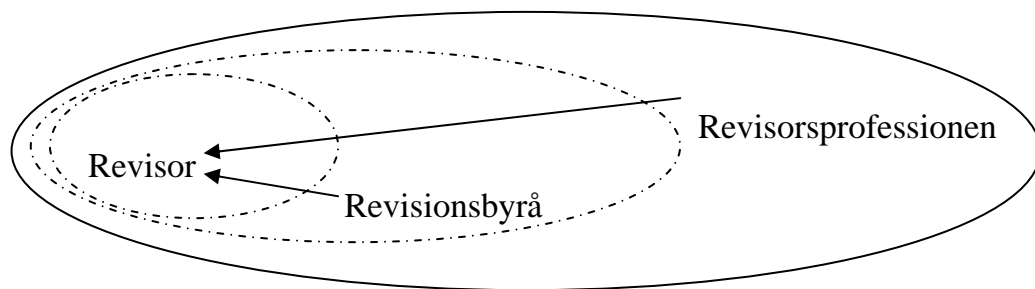
I del I konstaterades att revisionsverksamheten i Sverige och övriga västvärlden utgår från tre parter rättigheter och skyldigheter (Lee, 1993:50). För att rikta uppmärksamheten på förhållandet mellan parterna och visualisera deras positioner utformades en modell om informationsflöden och kvalitetssäkring.



Figur 9:1 En modell om informationsflöden, kvalitetssäkring och revisorers rapportering.

De redovisningsberättigade intressenterna har ett informationsunderläge gentemot övriga parter och av det skälet ett behov av att få ta del av kvalitetssäkrad redovisningsinformation (jämför Lee, 1993:50-1). Mot denna bakgrund är det rimligt att även revisorernas rapporter om granskningen ska vara användbara som beslutsunderlag (Power, 1997:125; FAR, 2004:16). Följaktligen ges revisorernas rapportering till intressenterna en egen pil – pil (d) – i figur 9:1 ovan.

Till följd av att revisionen en gång i tiden infördes som en åtgärd för att bistå investerare och övriga intressenter, valde jag att avbilda trepartsförhållandet vertikalt med den redovisningsberättigade parten överst. För att tydligt fokusera förhållandet mellan de redovisningsberättigade intressenterna och revisorerna är det på sin plats att föra in ännu en dimension i resonemanget. Företagens redovisningsinformation granskas och bedöms visserligen av enskilda revisorer – som ofta arbetar i team – men samtidigt är revisorerna medlemmar i en profession och anställda vid en revisionsbyrå (Jeppesen, 1998). Av figur 9:2 nedan framgår att revisionsverksamheten består av tre skikt – revisorsprofessionen, revisionsbyråer och revisorer som arbetar på fältet – och att revisorererna även i den horisontellt avbildade dimensionen står i beroendeställning till mer än en part.



Figur 9:2 En modell om revisorers beroende av revisorsprofessionen och respektive revisionsbyrå.

De två ovan avbildade modellerna kan sägas utgöra revisionsarenans byggstenar. Samtidigt som revisorerna hanterar sina relationer till redovisningsberättigade intressenter och företrädare för redovisningsskyldiga företag, påverkas de av kontakterna med representanter för såväl revisorsprofessionen (Power, 2003) som revisionsbyrån (Herrbach, 2001). Revisorerna utför sitt arbete i professionens namn och är således förpliktade att följa olika regler och direktiv i samband med att de genomför sin granskning och gör sina bedömningar och uttalanden. På samma gång är de anställda vid en revisionsbyrå för att utföra uppdrag hos olika klienter enligt interna riktlinjer (Jeppesen, 1998).

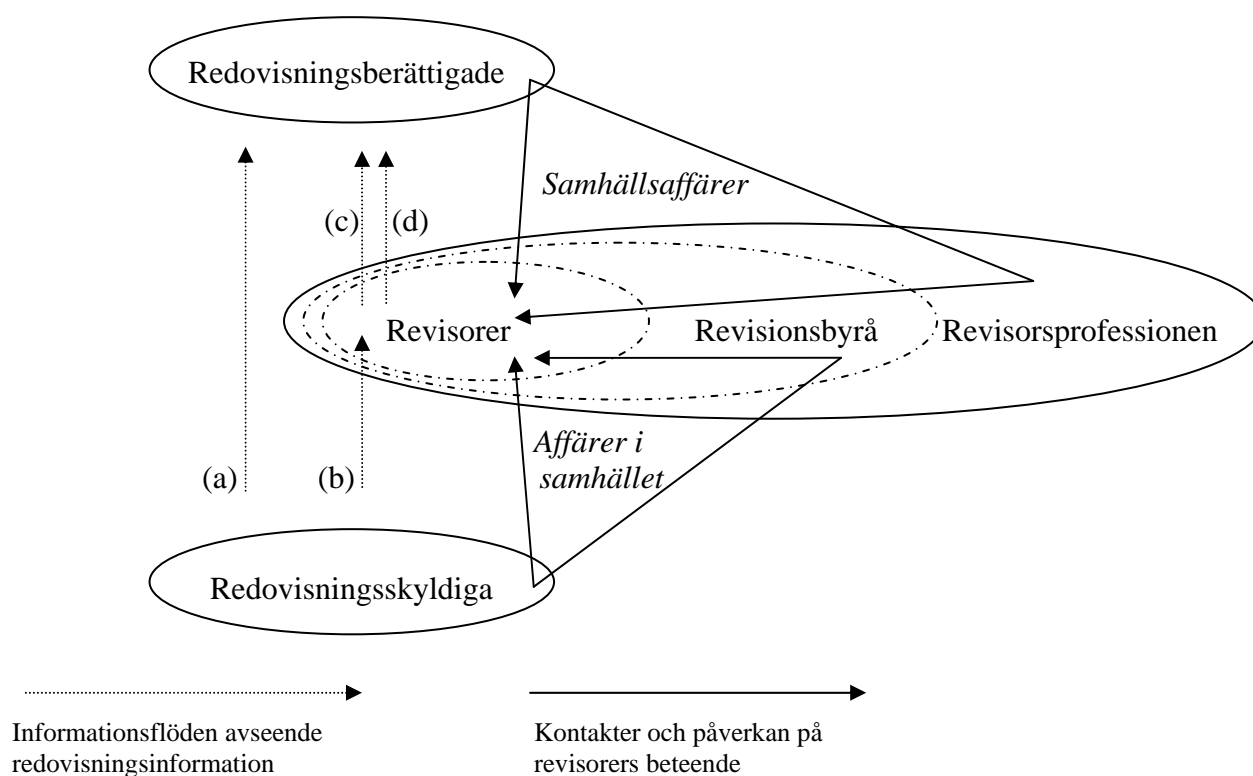
Det finns således två parallella agendor. Å ena sidan har ansvariga politiker givit i uppdrag åt revisorsprofessionen att utföra ett viktigt samhällsuppdrag (Lee,

1995; Chandler och Edwards, 1996). Revisorsprofessionen har fått stora befogenheter och ska bl.a. borga för att revisorerna – i likhet med bl.a. läkare, präster, poliser och domare – gör sitt yttersta för att detta samhällsuppdrag ska fungera tillfredsställande. Uppbackade av professionen förväntas revisorerna således agera utifrån professionell erfarenhet och gott omdöme (jämför Power, 2003).

Å andra sidan gör revisionsbyråerna affärer för sin egen räkning inom revisorsprofessionens monopolliknande ställning. Revisionsbyråerna konkurrerar med varandra om olika uppdrag och som alla vinstdrivande företag är de i behov av att locka till sig kunder och visa lönsamhet. För att generera intäkter står och faller revisionsbyråerna med att de kan sälja sina tjänster till redovisningsskyldiga företag (Knapp, 1985; O'Leary, 1998). Revisionsbyråerna är beroende av klienterna för att öka sina marknadsandelar (de Ruyter och Wetzels, 1999) och i jakten på klienter har revisionsbyråerna valt att marknadsföra tilläggstjänster som sägs ge de betalande företagen ett mervärde utöver vad revisionen kan erbjuda (Jeppesen, 1998). Konkurrensen har på sina håll tagit sig uttryck i pressade revisionsarvoden. Det finns exempel på att revisionsbyråer satt orimligt låga priser på revisionen för att i ett nästa skede kunna sälja tilläggstjänster till klienterna (Lee och Gu, 1998). I USA och England har intäkterna från denna sidoverksamhet visat sig ha stor betydelse för revisionsbyråernas lönsamhet (Arnold et al., 1999; Frankel et al., 2002) och även i Sverige är det tilläggstjänsterna som revisionsbyråerna normalt tjänar mest pengar på (Artsberg, 2003:120).

De parallella agendorna leder till att revisorerna gör ”samhällsaffärer” och ”affärer i samhället” på en och samma gång (Lee, 1993; Power, 1997). De samhällsangelägenheter som revisorsprofessionen fått mandat att sköta är främst riktade mot de redovisningsberättigade intressenterna och deras behov, medan de ekonomiska affärer som revisionsbyråerna gör har en stark dragning till de redovisningsskyldiga företagen. Vad som är företagsekonomiskt fördelaktigt för revisionsbyråerna kan alltså komma att ställas mot vad som är försvarbart för revisorsprofessionen ur samhällets synvinkel.

Resonemanget om två parallella agendor kan illustreras med hjälp av nedanstående figur, vilken är en sammanslagning och utveckling av figur 9:1 och figur 9:2. Det är en förhållandevis komplex bild som träder fram. Samtidigt som revisorerna är en länk mellan redovisningsskyldiga företag och redovisningsberättigade intressenter ingår de i två olika relationstrianglar.



Figur 9:3 En modell om revisionsarenan.

På revisionsarenan måste olika intressen balanseras. Revisorerna behöver värna om både redovisningsberättigade intressenters och redovisningsskyldiga företags intressen (jämför Jönsson, 2005:167-9). Därutöver måste revisorsprofessionens samhällsintresse vägas mot revisionsbyråernas affärsintressen (jämför Gometz, 2005:177-8). Det betyder bl.a. att kontakterna mellan redovisningsberättigade intressenter, revisorsprofessionen och revisorerna i den övre relationstriangeln måste ha en sådan styrka att de kan svara upp mot den kraft som finns inbyggd i relationerna mellan redovisningsskyldiga företag, revisionsbyråerna och revisorerna i den nedre relationstriangeln.

9.1.2 Intressenternas plats på revisionsarenan

I den diskussion om principaler och agenter som initierades i del I, noterades att investerare (principaler) anlitar revisorer (agenter) för att utföra ett uppdrag för de förstnämndas räkning. Som den formella principalen är det tänkt att investerarna ska ha en framträdande plats på revisionsarenan (jämför Lee, 1993:23). De redovisningsberättigade intressenternas position på revisionsarenan diskuteras i det följande med avseende på att investerarna konkurrerar med tre andra "principaler" och att intressenterna inte får tillräcklig uppmärksamhet.

Investerarna konkurrerar med tre andra ”principaler”

Av figur 9:3 framgår att investerarna utmanas av tre andra parter, vilka alla har förutsättningar att inta roller som motsvarar principalens i sina kontakter med revisorerna (jämför Bernheim och Whinston, 1986). Såväl de som företräder redovisningsskyldiga företag som revisionsbyråer och revisorsprofessionen har relativt starka medel att ta till för att påverka de revisorer som arbetar på fältet.

Som tidigare konstaterats intar de redovisningsskyldiga företagsledarna en position som motsvarar principalens i kontakterna med revisorerna (Antle, 1984; Kornish och Levine, 2004). Det är ledningen för det företag som revideras som i praktiken kontrakterar och betalar revisorerna och som därmed ges tillfälle att etablera en formell relation till dem som ska granska verksamheten (Bazerman et al., 1997; Ronen, 2002). En enkätundersökning riktad till amerikanska och australiensiska revisorer visar att denna koppling är så stark att revisorerna känner sig pressade att hålla med de redovisningsskyldiga företagen och tillgodose deras önskemål även i situationer där andra intressen borde stå i förgrunden (Umar och Anandarajan, 2004). Även i Sverige finns exempel på att revisorer böjer sig för önskemål som ledande representanter för redovisningsskyldiga företag framför om att få göra avsteg från gällande rekommendationer (Westerdahl, 2005:52).

Vidare är varje revisor ansvarig för sitt arbete inför sin arbetsgivare. Ledningen för revisionsbyrån kontrakterar och avlönar revisorerna för att de ska utföra olika uppdrag (Herrbach, 2001). Därmed intar även denna part en principalliknande ställning gentemot revisorerna. Revisorerna förväntas agera på ett sätt som är gynnsamt för revisionsbyrån och som inte äventyrar dess framtida tillstånd (Lord, 1992; O’Leary, 1998). För revisionsbyråerna är det en fördel om varje anställd revisor är självförsörjande i så måtto att han eller hon kan behålla sina befintliga uppdrag och har förmågan att knyta till sig nya klienter. Det rapporteras att amerikanska och australiensiska revisorer upplever kopplingen även till arbetsgivaren som förhållandevis stark, vilket bl.a. yttrar sig i att revisorerna känner sig pressade att behålla sina klienter och bidra till att respektive revisionsbyrå gör goda affärer (Umar och Anandarajan, 2004). Ett annat exempel på den starka kopplingen mellan revisorer och revisionsbyråer kan hämtas från en fransk studie, vilken visar att revisorerna känner sig bundna till sina arbetsgivare inte bara av ett formellt anställningskontrakt utan även av ett ”psykologiskt” kontrakt. Innehållet i detta kompletterande kontrakt anses inverka på hur arbetet utförs (Herrbach, 2001).

Till bilden hör också att revisorerna arbetar på mandat av revisorsprofessionen (Power, 2003). Som medlemmar i professionen ska revisorerna agera i linje med den allmänna viljeinriktningen och utfärdade yrkesregler (se FAR, 2004). De

som representerar revisorsprofessionen kan därmed betraktas som överordnade uppdragsgivare åt revisorerna. Om inte revisorerna ställer upp på de villkor som skriftliga dokument och professionens företrädare anger, sätter de sin karriär som auktoriserad eller godkänd revisor på spel. För revisorsprofessionens rykte är det viktigt att revisorerna undviker att göra felaktiga ställningstaganden eller andra övertramp, speciellt i situationer som riskerar att bli föremål för offentlig uppmärksamhet eller juridisk prövning (jämför Sikka et al., 1998). Revisorerna gör med andra ord klokt i att vårda sina kontakter även med denna ”principal”.

Intressenterna får inte tillräcklig uppmärksamhet

Att huvudägare, enskilda aktieägare och presumtiva aktieägare har delvis egna utgångspunkter innebär att det är svårt för dessa att agera samfällt (jämför Diamant, 2004:136). I och med att revisionen inte bara är till för dem som investerar kapital i företagen blir det än mer uppenbart att de redovisningsberättigade intressenterna utgör en splittrad grupp. Om man dessutom betänker att investerare och övriga intressenter har att göra med tre konkurrerande ”principaler” framstår det som nästan omöjligt för dem att överblicka situationen, än mindre hålla i taktpinnen. Den rådande informationsasymmetrin gör att det många gånger är svårt för intressenterna att veta hur företrädarna för de redovisnings-skyldiga företagen, revisionsbyråerna och revisorsprofessionen agerar och vilka påtryckningar som revisorerna på fältet utsätts för. De redovisningsberättigade intressenternas mindre gynnsamma position visas särskilt tydligt av att investerare i vissa situationer ifrågasätter om revisorerna verkligen ser intressenterna som sina primära uppdragsgivare (McEnroe och Martens, 2001).

På revisionsarenan finns flera inbyggda krafter som lockar revisorerna att rikta sina blickar mot andra än dem som de egentligen ska bistå. Till att börja med står revisorernas långtgående tystnadsplikt gentemot det granskade företaget till viss del i motsatsställning till informationsplikten gentemot intressenterna (Warming-Rasmussen och Jensen, 1998; Artsberg, 2003:115). Den transparens som skulle kunna vara ett medel för att skydda de informationssvaga intressenterna hamnar i skuggan av den mur som tystnadsplikten utgör och som revisorerna har möjlighet att gömma sig bakom (Catasús och Gröjer, 2005:115-6). Utöver detta är det problematiskt att revisorernas relationer till företrädarna för de företag som granskas många gånger är informella, personliga och ömsesidiga (jämför Westerdahl, 2005:50-1) samtidigt som relationerna till intressenterna är formella, opersonliga och begränsade till sin natur (jämför Simunic och Stein, 1995; Bazerman et al., 1997).

En besvärande omständighet är att investerare och övriga intressenter inte alltid får det stöd som de skulle behöva från revisorsprofessionen i den övre relations-

triangeln (jämför Davis och Strawser, 1993). I sammanhanget är det nästan ofrånkomligt att ställa inriktningen på ”samhällsaffärer” mot inriktningen på ”affärer i samhället”. Intressenternas relativt svaga ställning har åtminstone delvis sitt ursprung i de förhållandevis starka ekonomiska bindningar som finns mellan företrädare för redovisningsskyldiga företag, representanter för revisionsbyrån och revisorerna i den nedre relationstriangeln (jämför Craswell et al., 2002; Zeff, 2003b; Wyatt, 2004). Det hävdas att revisionsverksamheten med tiden blivit allt otydligare i konturerna och att den ekonomiska inramningen i den nedre relationstriangeln även präglar den övre relationstriangeln (jämför Jönsson, 2005:153). Detta inverkar på revisorsprofessionens sätt att fullgöra sitt samhällskontrakt, vilket medför att de redovisningsberättigade intressenterna inte alltid får ta del av en i deras ögon fullgod service (Lee, 1995). Av det skälet kan revisionsarenan ses som en grogrund för förväntningsgap mellan intressenter och revisorer.

9.1.3 Begreppet förväntningsgap

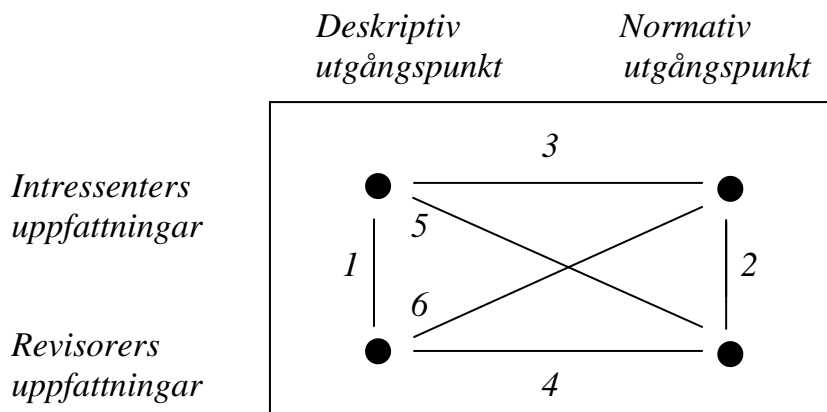
Trots de ständiga diskussionerna om revisorernas oförmåga att fullgöra sina åtaganden gentemot allmänheten (jämför Lee, 1995; Chandler och Edwards, 1996; Sikka et al., 1998) dröjde det förhållandevis länge innan skillnaderna i uppfattningar mellan intressenter och revisorer kläddes i ett begrepp. När det initierades beskrevs förväntningsgapet som *en skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformationen förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta* (Liggio, 1974).

Sedan dess har det gjorts olika försök att förfina denna beskrivning och även att utforma en allmän definition av begreppet. Även om överensstämmelsen inte är hundra procentig mellan olika beskrivningar finns det i flera fall en gemensam kärna i begreppet, nämligen att de redovisningsberättigade intressenternas uppfattningar om revisionen inte stämmer överens med de uppfattningar som revisorerna har. Förväntningsgapet har bl.a. beskrivits som *skillnader mellan vad allmänheten förväntar sig av revisorsprofessionen i fråga om revisorernas roll och ansvar och vad allmänheten faktiskt får hjälp med* (Guy och Sullivan, 1988). I ett annat försök till definition framställs förväntningsgapet som *skillnader i uppfattningar mellan revisorer och intressenter i fråga om revisorernas skyldigheter och det budskap som uttrycks i revisionsberättelsen* (Monroe och Woodliff, 1993).

Porter (1993) har valt att se förväntningsgapet på ett delvis annorlunda sätt. Hon beskriver förväntningsgapet som *ett gap mellan samhällets förväntningar på revisorer och revisorers fullgörande av sin uppgift såsom det uppfattas av samhället*. Det handlar närmast om en jämförelse mellan vad revisorerna anses göra

i olika intressenters ögon och intressenternas föreställningar om vad de förväntar sig av revisorerna. Kännetecknande är inte bara den tydliga inriktningen på intressenternas uppfattningar utan också att förväntningsgapet delas upp i två delar: ett utförandegap och ett orimlighetsgap. Utförandegapet beskriver skillnaden mellan vad olika intressenter rimligen kan förvänta sig av revisorerna med hänsyn till vad lagar, regler och rekommendationer kräver och vad de uppfattar att revisorerna uträttar. Orimlighetsgapet relateras till orimliga förväntningar, dvs. sådant som inte står i överensstämmelse med gällande regelverk. Med utgångspunkt från intressenternas uppfattningar har Humphrey (1997:9) föreslagit en definition av förväntningsgapet som *en känsla av att revisorer utför sitt arbete på ett sätt som inte stämmer överens med uppfattningar och önsningar hos dem som ska dra nytta av revisionen*. Från en sådan utgångspunkt fångar begreppet förväntningsgap sådana områden inom revisionen som intressenterna upplever som särskilt problematiska.

Innes et al. (1997) gör gällande att begreppet förväntningsgap kan beskrivas på flera olika sätt. Hänsyn tas inte bara till skillnader i uppfattningar, utan även till skillnader mellan en deskriptiv och normativ utgångspunkt. Den deskriptiva utgångspunkten handlar om uppfattningar om vad revisorer gör, medan den normativa utgångspunkten handlar om uppfattningar om vad revisorer borde göra. Resonemanget kan åskådliggöras med hjälp av nedanstående figur.



Figur 9:4 En modell om olika förväntningsgap utifrån Innes et al. (1997).

Illustrationen visar att det finns olika sätt att beskriva begreppet förväntningsgap. Det är möjligt att skilja mellan intressenters och revisorers uppfattningar beträffande 1) vad revisorerna gör samt 2) vad de borde göra. Likaså är det möjligt att utgå från 3) intressenternas uppfattningar eller 4) revisorernas uppfattningar och att i respektive fall intressera sig för skillnaden i uppfattningar mellan vad revisorer gör och borde göra. Dessutom går det att jämföra 5) intressenters uppfattningar om vad revisorer gör med revisorers uppfattningar om vad de

borde göra och 6) revisorers uppfattningar om vad de gör med intressenters uppfattningar om vad revisorer borde göra.

Oavsett vilket av de olika alternativen man väljer går det att slå fast att förväntningsgapet symboliserar det problematiska förhållande som råder mellan intressenter och revisorer (jämför Wolf et al., 1999). Enligt min mening kan förväntningsgap 4 i figuren ovan snarare klassas som ett kognitivt gap eftersom det endast berör en part. Det handlar om revisorers uppfattningar om skillnader mellan vad de gör och borde göra. Det var den sortens gap som aktualiserades i del I. Likaså kan förväntningsgap 3 betraktas som ett kognitivt gap eftersom det rör sig om intressenters uppfattningar om skillnader mellan vad revisorer gör och borde göra. Ett sådant gap är i blickfånget i denna del.

För min egen del ser jag förväntningsgap som *en diskrepans mellan vad intressenter och revisorer uppfattar att revisorerna ägnar och/eller ska ägna sig åt*. Jag utgår från att den ena partens uppfattningar ska ställas mot den andra partens och att det kan röra sig om både vad revisorer ägnar och ska ägna sig åt. Det innebär att jag inkluderar fyra av de sex sätten att beskriva förväntningsgap som anges i figuren ovan (1, 2, 5 och 6). När det blir dags att ställa intressenternas uppfattningar mot revisorernas uppfattningar är det således aktuellt att tala om förväntningsgap. Mitt sätt att betrakta förväntningsgap innebär att jag inte delar Porters (1993) uppfattning om att diskussionen bör styras av ett bakomliggande system av lagar, regler, rekommendationer och riktlinjer. Revisionens potential är kopplad till revisionen som fenomen, inte till regelverket.

9.1.4 Sammanfattning

Enligt ovanstående litteraturgenomgång är revision en aktivitet av stor betydelse för samhället. Samtidigt framgår det att revisionsverksamheten utförs på en arena som är problematisk till sin natur och som utgör en grogrund för förväntningsgap mellan intressenter och revisorer. En försvårande omständighet är att investerarna inte är revisorernas enda principal. Att revisorerna i praktiken har tre andra uppdragsgivare leder till att de lockas att rikta blickarna mot andra än dem som de primärt ska skydda.

På samma gång som revisorerna har till uppgift att bistå intressenterna och bidra till goda ”sammansaffärer” är de en del av de ”affärer i samhället” som revisionsbyråerna bedriver inom revisorsprofessionens monopolliknande ställning. Affärsinriktningen i den nedre relationstriangeln, som går mellan revisorer, företrädare för revisionsbyrån och redovisningsskyldiga klienter, tycks ha växt sig så stark att den genomsyrar hela revisionsverksamheten. I den övre relations-

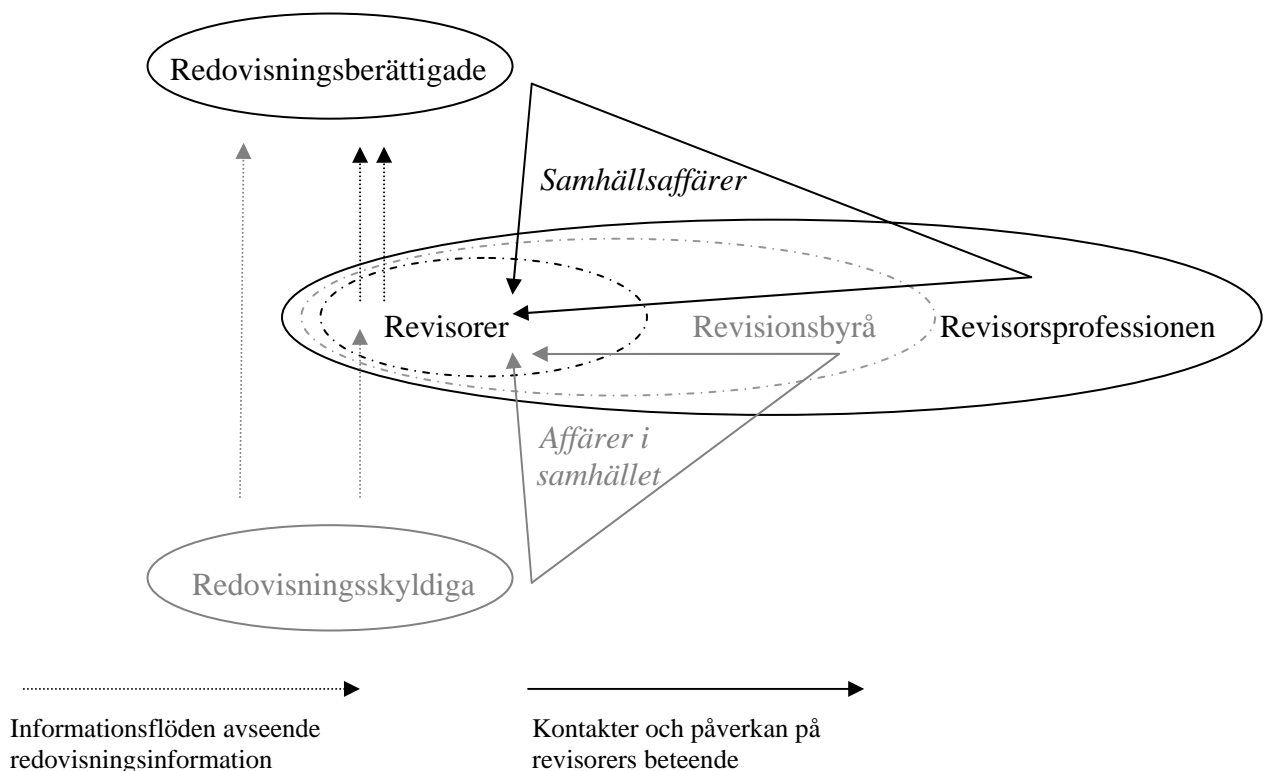
triangeln har den heterogena gruppen av intressenter en förhållandevis svag ställning.

Litteraturgenomgången kan sammanfattas i följande två punkter:

- Intressenterna har en relativt svag ställning på revisionsarenan och därmed svårt att agera som revisorernas formella principal.
- Revisionsarenan är en grogrund för förväntningsgap mellan intressenter och revisorer.

9.2 Olika sorters förväntningsgap

Sammanställningar av empiriska undersökningar från olika länder visar att det finns ett antal olika förväntningsgap mellan redovisningsberättigade intressenter och revisorer på revisionsarenan (Koh och Woo, 1998; Shaikh och Talha, 2003). Det visar sig även att förväntningsgapen framträder mer eller mindre samstämmigt, men med olika stor tydlighet. I de genomförda undersökningarna har data företrädesvis samlats in via enkäter och bearbetats statistiskt. Det gäller även för den kanske mest heltäckande studien inom området: Humphrey et al. (1993).



Figur 9:5 En modell om revisionsarenan med fokus på förhållandet mellan parterna i den övre relationstriangeln.

Innan olika förväntningsgap behandlas vidare är det på sin plats att konstatera att psykologisk forskning har påvisat att utomstående parter tenderar att tillskriva aktörer ett större ansvar för deras uppgifter än vad aktörerna själva vill kännas vid (jämför Watson, 1982; Anderson et al., 1993). I det här skedet är det också värt att notera att empiriska studier visar att förväntningarna på revisionen och revisorerna skiljer sig mindre åt mellan informerade användare och revisorer än mellan naiva användare och revisorer (Porter, 1993; Monroe och Woodliff, 1994). Detta styrker påståendena om att intressenterna inte bör betraktas som en homogen skara i dessa sammanhang. Samtidigt hör det till bilden att undersökningar som riktat sig till olika intressentgrupper visar att olika intressentgruppers uppfattningar visserligen inte är helt likartade, men att de går mer i linje med varandra än med revisorernas uppfattningar (Humphrey et al., 1993; Fadzly och Ahmad, 2004).

Utifrån den valda definitionen av begreppet görs här ett försök att kartlägga olika typer av dokumenterade förväntningsgap. Några av dessa förväntningsgap kan relateras till revisionens grundläggande antaganden, de s.k. postulaten. Mot bakgrund av de i del I redovisade resultaten bedöms andra förväntningsgap ha sitt ursprung i om revisorerna kan anses göra ”rätt saker” respektive om de kan anses göra ”saker rätt”.

9.2.1 Förväntningsgap relaterade till revisionens postulat

Som redovisades i del I anser Flint (1988:21-3) att det finns sju grundläggande antaganden om revision. Kortfattat kan dessa listas enligt följande:

- 1) Det ska finnas ett förhållande med redovisningsskyldighet mellan två parter.
- 2) Det måste finnas hinder för den ena parten att granska de aktiviteter som den andra parten utför.
- 3) Den som utför en revision för en annan parts räkning ska vara oberoende i förhållande till det och dem som granskas.
- 4) Olika sorters underlag måste inhämtas före granskningen.
- 5) Någon form av kända och accepterade kriterier krävs för att underlagen ska kunna mätas, tolkas och värderas.
- 6) Utfallet av revisionen ska redovisas och förmedlas på ett sådant sätt att det ger intressenterna ett mervärde.
- 7) Nyttan av revisionen ska överstiga kostnaderna för dess genomförande.

Det kan tyckas särskilt allvarligt om parterna i den övre relationstriangeln i figur 9:5 ovan skulle ha olika uppfattningar om revisionens fundament. För åtminstone två av postulaten, oberoendet och rapporteringen av revisionens utfall, finns empiriska belägg för att förväntningsgap existerar.

Revisorerers oberoende

Som tidigare konstaterats har oberoendet varit en ledstjärna för revisorsprofessionen (Vanasco et al., 1997; Wolf et al., 1999; Citron, 2003) och i Sverige har oberoendet traditionellt framhållits som ett av tre förtroendeskapande begrepp tillsammans med kompetens och tystnadsplikt. Att begreppet oberoende har ersatts av begreppen opartiskhet och självständighet i nuvarande revisorslag och att FAR i sina yrkesetiska regler även fört in begreppen integritet och objektivitet, visar hur känsligt ifrågasättandet av revisorerens oberoende har blivit (jämför Grünberg och Hägg, 2005:124). Att det är en känslig fråga visas också av att oberoendet ständigt debatterats av de flesta utom av revisorererna själva (Gometz, 2005:173).

Det går att betrakta oberoende och beroende som två motsatser. Antingen står man oberoende eller också är man beroende (Firth, 1980). En annan allt vanligare uppfattning är att inte se revisorererna som antingen oberoende eller beroende, utan som mer eller mindre oberoende (Bartlett, 1993; Gometz, 2005:163). Graden av oberoende har bl.a. att göra med hur väl revisorererna lyckas stå emot de påtryckningar som de utsätts för från de redovisningsskyldiga företagen (Knapp, 1985; Umar och Anandarajan, 2004). Det är också viktigt att slå fast att begreppet oberoende har två dimensioner: faktiskt oberoende och synbart oberoende (Diamant, 2004:164). Revisorererna ska inte bara stå fria från andra intressen, de ska också framstå som fria från andra intressen i utomstående betraktares ögon. Den synbara dimensionen av oberoendet riktar uppmärksamheten på andra parter uppfattningar om och förväntningar på revisorererna.

Under förutsättning att det är möjligt att vara mer eller mindre oberoende och att intressenternas uppfattningar vägs in, har man lagt grunden för ett möjligt förväntningsgap. Empiriska studier har också påvisat att det finns ett förväntningsgap mellan intressenter och revisorer i fråga om synen på revisorerens oberoende. Humphrey et al. (1993) fann att intressenter (finansanalytiker, kreditgivare och ekonomijournalister) i Storbritannien har signifikant andra uppfattningar än vad revisorererna själva har i fråga om revisorerens förmåga att stå emot olika hot mot sin oberoende ställning. Intressenterna har inte en sådan tilltro till revisorerens möjligheter att arbeta opartiskt och självständigt som revisorererna anser att de rimligen borde ha. Mest skeptiska visade sig ekonomijournalisterna vara.

Liknande resultat från samma land presenteras av Beattie et al. (1999). Den undersökningen visar att såväl intressenter (ekonomijournalister) som revisorer upplever att ekonomiska aspekter, framför allt om en stor och lönsam klient är inblandad, utgör den relativt sett största faran för att revisorerna ska hamna i en beroendeställning. Samtidigt upplever intressenterna både detta och andra hot mot oberoendet som allvarligare än vad revisorerna gör. Snarlika resultat rapporteras även från USA i en liknande undersökning av Bartlett (1993). Även i den studien visar det sig finnas en viss samsyn i fråga om vilka hot som försvårar för revisorerna att agera tillräckligt oberoende gentemot de företag som granskas. Intressenterna (kreditgivarna) upplever emellertid de flesta hot som bekymmersammare än vad revisorerna gör. Likaså visar en australiensisk studie (Gay et al., 1998) och en egyptisk bissering av denna studie (Dixon et al., 2006) att intressenterna (aktieägarna) är betydligt mer skeptiska till att revisorerna kan vara objektiva och opartiska i sitt arbete än vad revisorerna själva är.

Revisorers rapportering om revisionens utfall

Det andra, i detta avseende kritiska postulatet, stipulerar att utfallet av revisionen ska redovisas och förmedlas på ett tydligt sätt. Det är endast via rapporteringen som intressenterna kan ta del av revisionens utfall och revisorernas bedömningar (Flint, 1988:38-9). Uttalandena ska vara till hjälp för intressenterna och den skriftliga rapporten över granskningen ska vara komplett i sig själv.

Empiriska studier visar att redovisningsberättigade intressenter anser att informationen från revisorerna är förhållandevis mager. Porter (1993) konstaterar att intressenter (investorare, finansanalytiker, aktiemäklare och kreditgivare) på Nya Zeeland anser att revisionsberättelsen ger otillräcklig information, särskilt om förhållanden som är ogynnsamma för det granskade företaget. Warming-Rasmussen och Jensen (1998) rapporterar att intressenter (investorare och ekonomijournalister) och revisorer i Danmark har olika uppfattningar i fråga om innehållet i revisionsberättelsen. Resultaten visar bl.a. att intressenterna i större utsträckning än revisorerna anser att frågor som är viktiga för intressenterna ska rapporteras öppet och tydligt. Almer och Brody (2002) slår fast att intressenter (kreditgivare) och revisorer i USA har olika uppfattningar om vad som ska vägas in i uttrycket ”väsentligt tvivel” när det används för att varna om ett företags möjligheter att fortleva. Kreditgivarna ser en större risk i att varningen ska bli verklighet än vad revisorerna själva gör. Fadzly och Ahmad (2004) konstaterar att det förekommer vissa skillnader mellan intressenter (investorare, aktiemäklare och kreditgivare) och revisorer i Malaysia beträffande hur stor säkerhet en ren revisionsberättelse ger uttryck för. Samtidigt noteras vissa skillnader mellan de undersökta intressentgrupperna. Kreditgivarna visade sig ha högst

ställda förväntningar på säkerheten när utfallet av revisionen lämnas utan anmärkning.

Undersökningar i Australien (Monroe och Woodliff, 1994; Gay et al., 1998) respektive Storbritannien (Innes et al., 1997) visar att kortfattade och standardiserade revisionsberättelser skapar ett förväntningsgap mellan intressenter (aktieägare, kreditgivare och studenter) och revisorer. Intressenterna uppfattar inte att innehållet är lika värdefullt som vad revisorerna gör. Resultaten visar även att innehållsrikare revisionsberättelser leder till ett minskat förväntningsgap inom de områden som de utökade upplysningarna täcker in. Likvärdiga resultat rapporteras från undersökningar som vände sig till kreditgivare i USA (Miller et al., 1990) respektive Hong Kong (Leung och Chau, 2001). Det utökade innehållet i revisionsberättelsen handlade i samtliga dessa fall om att informera intressenterna om revisorernas ansvar i samband med revisionen. Följaktligen minskade förväntningsgapet i fråga om vilket ansvar revisorerna har.

Power (1997:125) hävdar att revisionsberättelser behöver vara omfattande och icke standardiserade för att vara av verkligt värde för intressenterna. Denna uppfattning får indirekt stöd av Jönsson (1996:109) som relaterar rapporteringen till kompetensen. Han hävdar att kommunikation i allmänhet kan skötas på olika sätt beroende på vilken grad av yrkesskicklighet som den kommunicerande parten har. Ett kännetecken för experter är att de har förmågan att kommunicera på ett utförligt och upplysande sätt, vilket är någonting annat än att kommunicera kortfattat och standardiserat. Ett utökat informationsinnehåll i revisionsberättelsen skulle således kunna hjälpa investerare och övriga intressenter i deras beslutsfattande och även ge dem större förståelse för revisionens utfall och revisorernas arbete (Koh och Woo, 1998; Catasús och Gröjer, 2005:117-9).

Meningskiljaktigheter i fråga om revisorernas rapportering riskerar att sprida en misstänksamhet bland intressenterna. Revisorernas magra och kontextlösa rapportering ses exempelvis som en bidragande orsak till att andra förväntningsgap existerar (jämför Monroe och Woodliff, 1994; Innes et al., 1997; Burrowes och Persson, 2000; Almer och Brody, 2002). Detta indikerar att oenigheter i grundläggande frågor, som rapporteringen och oberoendet, är de som först behöver angripas. I denna anda föreslår Fadzly och Ahmad (2004) att revisorerna i första hand ska inrikta sig på att förbättra kommunikationen med intressenterna, medan Wolf et al., (1999) hävdar att man ska börja med oberoendefrågan för att parterna ska kunna närma sig varandra i andra frågor.

9.2.2 Förväntningsgap relaterade till att göra "rätt saker"

Från eget håll hävdas att revisorerna strikt följer gällande lagstiftning och likaså kravet på väsentlighet i samband med revisionen (jämför Power, 2003). Med tanke på att vad som är väsentligt ska bedömas utifrån hur informationen kan påverka investerares och övriga intressenters möjligheter att fatta genomtänkta beslut (FAR, 2004:659) kan det inte överlåtas åt revisorerna själva att avgöra om de gör "rätt saker". Intressenternas krav och förväntningar måste tillmätas minst lika stor vikt. Vad som gör revisionen relevant är med andra ord en fråga för både intressenter och revisorer att ha åsikter om.

När det gäller vad revisorerna ska inrikta sitt arbete på kan man i litteraturen urskilja två sorters förväntningsgap mellan intressenter och revisorer. Ett sorts förväntningsgap handlar om i vilken utsträckning revisorerna ska inrikta sig på att upptäcka eventuella förbiseenden och oegentligheter i företags redovisningar. Ett annat handlar om revisorernas granskning av företags fortlevnad.

Det är inte särskilt överraskande att investerare, kreditgivare och andra intressenter har relativt högt ställda förväntningar och att de visar sin besvikelse när de av olika skäl inte tycker att revisorerna inriktar sig på "rätt saker" från intressenternas perspektiv (jämför Jones, 1995; Sikka et al., 1998). Såväl förekomsten av förbiseenden och oegentligheter som problem med företagets fortlevnad kan leda till kännbara ekonomiska förluster om inte revisorerna slår larm i tid.

Granskning av förbiseenden och oegentligheter

Frågan om revisorernas granskning av förbiseenden och oegentligheter har varit föremål för relativt omfattande forskning, framför allt i USA. I två olika enkätundersökningar ställdes investerares och revisorers uppfattningar mot varandra. McEnroe och Martens (2001) frågade om det kan anses lämpligt att revisorerna skriver rena revisionsberättelser utan att efter bästa förmåga ha granskat och bedömt om företagsledningen eller de anställda gjort sig skyldiga till oegentligheter. Epstein och Geiger (1994) undersökte investerares uppfattningar om inriktningen på att söka efter såväl oavsiktliga förbiseenden som avsiktliga bedrägerier och jämförde detta med revisorsprofessionens ståndpunkt. Båda studierna visar att investerare i allmänhet förväntar sig att revisionen är mer orienterad mot att upptäcka felaktigheter och att den håller en högre grad av säkerhet i detta avseende än vad revisorer respektive revisorsprofessionens företrädare anser är rimligt att kräva.

Baron et al. (1977) jämförde intressenters (finansanalytikens och kreditgivares) och revisorers uppfattningar om de senares skyldigheter att försöka upptäcka fel-

aktigheter i företagens redovisningar. Även i denna studie dras slutsatsen att det finns ett förväntningsgap inom detta område. Två andra amerikanska studier ställde andra intressentgruppers (domares och juristers) åsikter mot revisorernas uppfattningar om i vilken utsträckning revisionen ska vara inriktad på att upptäcka eventuella oegentligheter. Både Lowe och Pany (1993) och Frank et al. (2001) slår fast att det finns stora skillnader i uppfattningar i fråga om revisorernas skyldigheter att agera som allmänhetens "vakthund". De två undersökta intressentgrupperna visade sig genomgående ha större krav på revisorerna än vad de senare vill kännas vid.

Snarlika iakttagelser har gjorts i Europa. Humphrey et al. (1993) lyfter fram den stora skillnaden i uppfattningar mellan brittiska intressenter (finansanalytiker, kreditgivare och ekonomijournalister) och revisorer beträffande revisorernas inriktning på att upptäcka eventuella oegentligheter. Det noteras även att det förekommer vissa skillnader i uppfattningar mellan olika intressentgrupper och att kreditgivarna har störst krav på revisorerna i denna fråga. Liknande resultat rapporteras även från andra delar av världen. Fadzly och Ahmad (2004) gör gällande att intressenter i Malaysia (investerare, aktiemäklare och kreditgivare) har högre ställda förväntningar på att revisorerna ska förebygga och avslöja bedrägerier än vad revisorerna anser att de kan och ska göra. Enligt Dixon et al. (2006) finns samma skillnader i uppfattningar mellan intressenter (aktieägare) och revisorer i Egypten. Även från Singapore kommer likartade rapporter om förväntningsgap. Low et al. (1988) noterar att intressenternas (finansanalytikernas) och revisorernas uppfattningar skiljer sig åt i denna fråga. Best et al. (2001) gör motsvarande iakttagelser vid en jämförelse mellan intressenter (investerare och kreditgivare) och revisorer. Den undersökningen visade dessutom att investerarna ställer större krav än kreditgivarna på att revisorerna tar sig an uppgiften att söka efter bedrägerier.

Meningsskiljaktigheter beträffande i vilken utsträckning som revisorer ska söka efter förbiseenden och oegentligheter lyfts fram som ett omfattande problem även i konceptuellt inriktade studier (Power, 1997; Sikka et al., 1998). Det är stor skillnad på intressenternas önskemål om att revisorerna med kraft ska ta sig an denna uppgift och revisorernas relativa ointresse för uppgiften (Power, 1997: 22). Att revisorerna i relativt stor utsträckning förnekar att de har till uppgift att söka efter förbiseenden och oegentligheter, trots att det är en så pass djupt rotad föreställning bland intressenterna, visar inte bara vilka spänningar som förekommer (Sikka et al., 1998) utan även vilka svårigheter som behöver övervinnas.

Granskning av företagets fortlevnad

Den andra sortens förväntningsgap med avseende på revisionens inriktning handlar om på vilket sätt och med vilken grad av säkerhet som revisorerna kan intyga att ett företag är en "going concern". Från revisorernas håll görs gällande att det som kan krävas av dem är att de intygar att det granskade företaget med rimlig säkerhet kan fortleva ett år framåt i tiden (Ruiz-Barbadillo et al., 2004). Bland de redovisningsberättigade intressenterna är det däremot en tämligen utbredd uppfattning att inte bara kunna lita på att reviderad redovisningsinformation är rättvisande, utan även på att den garanterar det redovisningsskyldiga företags fortlevnad om inte annat rapporteras (Godsell, 1992). Dessutom framhålls att intressenterna skulle var betydligt mer betjänta av att revisorerna varje år bedömde statusen på företagets långsiktiga överlevnadsförmåga, i stället för att begränsa sig till att bara se ett år framåt i tiden (Arnold et al., 2001).

I empiriska undersökningar påvisas förekomsten av denna sorts förväntningsgap. Monroe och Woodliff (1994) rapporterar om skillnader i uppfattningar mellan intressenter (aktieägare, kreditgivare och studenter) och revisorer i Australien i fråga om i vilken utsträckning revisorerna ska granska framtidsorienterade prospekt. Intressenterna är mer angelägna om att revisorerna tar sig an uppgifter som anses viktiga för att kunna bedöma företagets fortlevnad än vad revisorerna är. I samma riktning går Porters (1993) konstaterande att intressenterna (investerare, finansanalytiker, aktiemäklare och kreditgivare) på Nya Zeeland är förhållandevis skeptiska till revisorernas vilja och fallenhet att hantera frågor som rör företagets fortlevnad. Dewing och Russell (2002) konstaterar att intressenter (fondförvaltare) och revisorer i Storbritannien har olika uppfattningar i frågor gällande det granskade företagets fortlevnad. Till skillnad från revisorerna har intressenterna förhållandevis högt ställda förväntningar på säkerheten i revisorernas uttalanden i denna framtidsorienterade fråga. Påvisade skillnader mellan amerikanska kreditgivares och revisorers uppfattningar om hur starka varningssignaler revisorerna sänder genom att använda uttrycket väsentligt tvivel om ett företags fortlevnad (Almer och Brody, 2002) har redan behandlats i anslutning till revisorernas rapportering om revisionens utfall.

9.2.3 Förväntningsgap relaterade till att göra "saker rätt"

Det finns även empiriska belägg för att det förekommer förväntningsgap i fråga om att revisorerna ska göra "saker rätt". För att redovisningsinformationen ska uppfattas som tillförlitlig behöver revisorerna upprätthålla en viss kvalitet när de genomför sin granskning och gör sina bedömningar. Dessa förväntningsgap avser revisorernas kompetens, bedömningsförmåga och branschkunskap.

Ett antal studier visar hur olika parter uppfattar att revisorerna utför sitt arbete i förhållande till lagstiftning och andra riktlinjer. Humphrey et al. (1993) noterar att intressenter (finansanalytiker, kreditgivare och ekonomijournalister) i Storbritannien har andra uppfattningar än vad revisorerna har i fråga om de senares förmåga att diagnostisera problem och hantera risk och osäkerhet. Likaså framträder skillnader i uppfattningar angående säkerheten i värderingar av olika balansposter. Intressenternas tilltro till revisorernas förmåga att bedöma vad som är riskfyllt samt säkerheten i upptagna värden på balansräkningens tillgångssida visar sig överlag vara lägre än vad revisorerna själva ger uttryck för. Best et al. (2001) gör gällande att uppfattningarna skiljer sig åt mellan intressenter (investorare och kreditgivare) och revisorer i Singapore i fråga om revisorernas förmåga att välja och genomföra granskningsprocedurer och Dixon et al. (2006) noterar att samma sak gäller i Egypten. Det kan konstateras att intressenterna i de här fallen – när det finns en direkt koppling till revisorernas kompetens – har lägre ställda förväntningar än vad revisorerna har.

Carcello et al. (1992) jämförde uppfattningar hos olika parter i USA med avseende på vad som är utmärkande för god revisionskvalitet. Såväl redovisningsberättigade intressenter som revisorer svarade att de anser att det är viktigt att revisorerna visar engagemang, besitter hög kompetens och har kännedom om den bransch i vilken det granskade företaget verkar. Skillnaderna mellan intressenternas (investorares och kreditgivares) och revisorernas (partners) uppfattningar i fråga om hur arbetet utförs har framför allt att göra med synen på tillämpningen av redovisningsstandarder och i vilken utsträckning revisionsbyråns partners och ledning engagerar sig i arbetet. Intressenterna anser att det är viktigare att revisorerna kontrollerar att företagen följer redovisningsstandarder till punkt och pricka än vad revisorerna anser att det är. Samtidigt tycker intressenterna att det är mindre viktigt att partners och ledningspersonal deltar i revisionsarbetet än vad revisorerna tycker. Detta kan möjligen tolkas som att intressenterna sätter ett förhållandevis stort värde på att kontrollen görs i enlighet med gällande riktlinjer och att den följer ett förutbestämt upplägg i enlighet med den inriktning på revisionen som benämns "structure" (jämför Francis, 1994; Power, 1997:122). Likaså går det att göra tolkningen att intressenterna lägger relativt liten vikt vid vem som utför arbetet. Det gäller dock att vara medveten om att resultaten kan övertolkas något då det handlar om relativa jämförelser.

I en annan amerikansk studie gjorde Anderson et al. (1993) en jämförelse mellan intressenters (domares) och revisorers uppfattningar och fann att domare anser att revisorerna utför sitt arbete på ett sämre sätt i förhållande till vad lagstiftningen kräver än vad revisorerna själva anser att de gör. Med avseende på hur revisorerna utför sitt arbete konstateras att intressenter (aktieägare) i Australien

inte har samma förtroende för tillförlitligheten i företagens redovisningsinformation som revisorerna har (Gay et al., 1998).

Warming-Rasmussen och Jensen (1998) framhåller att både intressenter (investorer och ekonomijournalister) och revisorer anser att kompetens och tonvikt på etiska frågor är av betydelse för god kvalitet i revisionsarbetet. Samtidigt framträder skillnader i uppfattningar när det gäller hur viktigt det är att revisorerna är väl förtrogna med den bransch i vilken det granskade företaget verkar. Danska intressenter anser att god branschkunnskap är av större betydelse för att revisorerna ska kunna göra "saker rätt", företrädesvis i form av väl underbyggda bedömningar, än vad landets revisorer anser.

Att de redovisningsberättigade intressenterna anser att det är viktigare att redovisningsstandarder följs och att revisorerna är insatta i branschspecifika frågor än vad revisorerna anser, skulle möjligen kunna upplevas som något förvånande. Samtidigt finns det skäl som talar för att skillnaderna i uppfattningar är naturliga. I de redovisningsberättigades ögon hänger revisionskvalitet främst samman med att revisorerna agerar oberoende och professionellt (Carcello et al., 1992) och att de är väl insatta i den verksamhet som de granskar för att kunna kontrollera företagsledningarnas förehavanden och kvalitetssäkra redovisningsinformationen (Warming-Rasmussen och Jensen, 1998).

9.2.4 Sammanfattning

Litteraturen visar att intressenterna överlag anser att revisionen är kopplad till ett antal problematiska frågor, inte minst angående två av revisionens postulat. För intressenternas del är det viktigt att revisionen utförs tillräckligt oberoende och att informationen om revisionens utfall är upplysande. Vidare visar litteraturen att det är angeläget för intressenterna att revisionen handlar om "rätt saker" utifrån deras perspektiv. Att revisorerna inriktar sig på att upptäcka förbiseenden och oegentligheter och på att slå larm om det råder problem avseende företags fortlevnad anses särskilt viktigt. Båda dessa områden är förknippade med ekonomiska risker och därmed av stor betydelse för investorer och övriga intressenter. Utöver detta framgår att intressenterna sätter värde på att revisorerna gör "saker rätt", exempelvis i form av att de kontrollerar att företagen följer gällande redovisningsstandarder och att de har god branschkunnskap. Intressenternas uppfattningar verkar vara relativt samstämmiga, trots att det kan förekomma vissa skillnader mellan olika intressentgrupper.

Generellt sett tycks intressenternas och revisorernas uppfattningar skilja sig åt i alla ovanstående frågor, vilket yttrar sig i olika förväntningsgap. I de flesta fall har intressenterna högre ställda förväntningar på revisionen än vad revisorerna

anser är rimligt att kräva. När det gäller frågor som har en direkt koppling till revisorernas kompetens har intressenterna emellertid lägre ställda förväntningar än revisorerna.

Den bild som litteraturen ger angående intressenternas uppfattningar kan sammanfattas i följande punkter:

- För intressenterna är det viktigt att revisionen utförs tillräckligt oberoende och att de får tillfredsställande information om revisionens utfall.
- För intressenterna är det viktigt att revisorerna inriktar sig på att göra ”rätt saker”, framför allt att försöka upptäcka förbiseenden och oegentligheter och granska sådant som är av stor vikt för att bedöma om företaget är en ”going concern” eller ej.

Den bild som framträder med avseende på förväntningsgap mellan intressenter och revisorer sammanfattas i följande punkter:

- Intressenternas och revisorernas uppfattningar skiljer sig åt beträffande två av revisionens postulat: oberoendet och rapporteringen.
- Intressenterna har högre ställda förväntningar än revisorerna när det handlar om att revisorerna ska göra ”rätt saker” och i viss mån även när det handlar om att revisorerna ska göra ”saker rätt”.
- Intressenterna har lägre ställda förväntningar än revisorerna när det handlar om frågor kopplade till revisorernas kompetens.

10 Tillkommande metodöverväganden

På flera sätt har den här studien samma utgångspunkter som den studie som finns redovisad i del I. För att kunna avbilda olika intressenters uppfattningar om revision – och även göra jämförelser med revisorernas uppfattningar – var valet att använda gridtekniken (the repertory grid technique) givet. Likaså föll det sig naturligt att komplettera gridtekniken med andra metoder och att genomföra pilotundersökning, huvudundersökning, retester och en fokusgruppintervju. Det innebär att jag i de flesta avseenden gjorde liknande försök att lösa uppkomna problem och upprätthålla giltigheten (validiteten) och tillförlitligheten (reliabiliteten) som i del I. Vidare har både respondenter och insamlad information givits största möjliga konfidentialitet.

Den litteraturstudie som ligger till grund för kapitel 9 utgår från nyckelorden revision (audit), revisor (auditor), revisorsprofession (auditing profession) och förväntningsgap (expectation gap). Även böjningar och kombinationer av sökorden användes. Förutom att jag studerade databaser, referenslistor och tidskrifter förde jag diskussioner om litteraturen med handledare och kolleger.

På följande sidor ägnas utrymme åt ett antal viktiga ställningstaganden, pilotundersökningens genomförande samt datainsamling och dataanalys. De metodfrågor som går i linje med dem som redan redovisats i del I tas inte upp på nytt i det här kapitlet.

10.1 Val av intressentgrupper

Då det finns skillnader mellan olika intressenter (Warming-Rasmussen och Jensen, 1998) fordrades ett inledande val av intressentgrupper. En möjlighet var att helt och hållet gå på den intressentgrupp med störst närhet till revisorernas arbete, dvs. huvudägarna (jämför Diamant, 2004:135-6). Genom att rikta sig till den gruppen är utsikterna att göra generaliseringar goda, men samtidigt riskerar bilden att bli mer ensidig än vad den skulle kunna bli med ett annat urval. Ett alternativ var att bredda skaran av intressenter till dem som försörjer företagen med externt kapital. Representanter för huvudägare kan då kompletteras med enskilda aktieägare och kreditgivare. Med ett sådant urval är det möjligt att få synpunkter från både dem som satsar eget kapital och dem som skjuter till främmande kapital, dvs. från sådana som Hendriksen och van Breda (1992:128) betraktar som primära användare av redovisningsinformation. Ytterligare ett alternativ var att även låta företrädare för andra intressentgrupper komma till tals. Ett sådant val ökar förutsättningarna för en differentierad bild av uppfattningar, men samtidigt begränsas möjligheterna till generaliseringar avsevärt.

Efter stort övervägande ansåg jag att alternativ två var mest tilltalande, dvs. att välja såväl investerare och kreditgivare som respondenter. Fördelen med detta urval – representanter för huvudägare, enskilda aktieägare och kreditgivare – är att det ger vissa möjligheter till generaliseringar. Samtidigt kan det gå att få indikationer på om uppfattningarna skiljer sig åt mellan olika investerare eller mellan investerare och kreditgivare, liksom i vilken omfattning eventuella skillnader förekommer.

Valet att vända mig till investerare och kreditgivare rimmar relativt väl med definitionen av de redovisningsberättigade som investerare och övriga intressenter. Samtidigt är det otvivelaktigt så att flera intressentgrupper utelämnas. Företrädare för samhället kommer exempelvis inte till tals, inte heller leverantörer eller kunder. Det vore möjligt att åtminstone delvis kompensera denna brist genom att göra stickprov på enstaka representanter för respektive intressentgrupp. Trots att denna möjlighet i och för sig kändes lockande, valde jag att bara göra ett sådant stickprov som komplement till inriktningen på investerare och kreditgivare. Mot bakgrund av att bevakningen av den fiskala informationen gavs en särskild plats i den utvecklade modellen om informationsflöden och kvalitetssäkring i del I (se figur 7:1), bestämde jag mig för att ta kontakt med en skattespecialist på skatteverket.

Utifrån litteraturen inom området förefaller ett urval bestående av enbart s.k. informerade intressenter vara eftersträvansvärt. Ett sådant urval minskar risken för orealistiska förväntningar på revisorernas arbete och därav uppkomna skillnader mellan olika respondenter (jämför Porter, 1993). För att klassificera en investerare som informerad krävdes till att börja med att han eller hon hade eget aktie- eller fondinnehav. Vidare skulle personen ifråga ha för vana att gå igenom årsredovisningar, delårsrapporter och annan information inför potentiella aktieaffärer. Det var också ett krav att de medverkande personerna genomgått ekonomisk utbildning eller på annat sätt skaffat sig motsvarande kunskaper inom redovisningsområdet. Utgångspunkten för valet av professionella investerare var att de arbetade med att förvalta fonder, göra aktieanalyser eller liknande. Valet av privata investerare styrdes av att omfattningen på denna verksamhet var relativt stor och att de varit aktiva i minst fem år. Det ansågs vara en fördel om de var medlemmar i aktiespararna eller ingick i någon aktieklubb eftersom de då manifesterat sitt intresse. Utgångspunkten för valet av kreditgivare var att de arbetade med kreditgivning på en banks företagsavdelning eller motsvarande.

En viktig fråga var att ta hänsyn till om en påtänkt respondent arbetat som godkänd eller auktoriserad revisor respektive ansvarat för ett företags redovisning. Ett principiellt ställningstagande var att en privat investerare inte fick medverka i huvudundersökningen om han eller hon arbetade som revisor eller verkställan-

de direktör/ekonomichef eftersom olika intressen då kan vara svåra att hålla isär. Det ansågs dock möjligt för en person att ställa upp som respondent även om han eller hon tidigare arbetat som revisor eller verkställande direktör/ekonomichef, förutsatt att arbetet utförts för mer än tio år sedan. Även personer med uppdrag som styrelseledamöter ansågs kunna medverka i undersökningen, förutsatt att omfattningen på dessa uppdrag var begränsad.

10.2 Pilotundersökningen

Pilotundersökningen genomfördes i olika omgångar i februari 2005. Den inriktades på att få initierade synpunkter på gridformulär och kompletterande öppna frågor samt på att testa gridformuläret och övriga frågor i en autentisk intervju-situation. I likhet med när de två revisorerna valdes ut till motsvarande pilotundersökning byggde detta val dels på tillgänglighet (jämför Yin, 2003:79), dels på att personen ifråga skulle vara jämförbar med dem som senare skulle komma att intervjuas (Bryman, 2001:171). Mångårig erfarenhet som investerare eller vana av arbete som kreditgivare var därmed en förutsättning för att kunna komma på tal. Skälet till att bara en person engagerades i det här fallet har att göra med de två studiernas likhet och att det den här gången inte handlade om lika mycket arbete som när revisorernas datainsamlingsformulär utformades.

Som företrädare för de redovisningsberättigade intressenterna engagerades en person med stort aktieintresse och som gott och väl uppfyller kriterierna för en informerad placerare. Sedan många år tillbaka handlar han med aktier både för sin egen och sina bekantas räkning. Dessutom arbetar han med penningaffärer i sin dagliga gärning. Han är rådgivare på en större affärsbanks företagsavdelning och har varit samma bank trogen i två decennier. De senaste 15 åren har han arbetat med företagsfinansiering och under den perioden har han haft olika chefsbefattningar. Som underlag för sina beslut att köpa eller inte köpa aktier för eget bruk, samt att bevilja eller inte bevilja krediter till medelstora företag använder han redovisningshandlingar och revisionsberättelser i kombination med annan information.

Den utvalde medforskaren (jämför Häckner, 2001) ombads att i första hand lämna synpunkter i egenskap av aktieägare, men att även väga in sådant som är av intresse för honom i arbetet som kreditgivare. Han intervjuades vid flera tillfällen, bl.a. för att föreslå och lämna synpunkter på element (granskningsobjekt) och begrepp i gridformuläret. Han bidrog även aktivt till utformningen av de öppna frågorna. Till följd av hans medverkan i pilotundersökningen fick han inte medverka i huvudundersökningen (jämför Bryman, 2001:171).

10.2.1 Anpassning av gridformulär

Det första medforskaren fick göra var att ta del av modellerna om informationsflöden och kvalitetssäkring respektive revisionsarenan. Parternas olika positioner klargjordes och han informerades om att han företrädde de redovisningsberättigade intressenterna. Från sin position som mottagare av företags redovisningsinformation fick han först tala om vad han skulle vilja att revisorerna ägnade sig åt att granska. Han berättade om vikten av att tillgångarna är korrekt värderade och att resultatet är rättvisande. Han sade också att det är viktigt att få besked om att det står "rätt till" med sådant som skatter och avgifter och interna rutiner. Likaså menade han att uppgifter om företagsledningen, exempelvis deras anställningsvillkor och aktieinnehav, är viktiga att kontrollera. Han fortsatte med att säga att han tycker att det vore bra om budgetar och planerade betalningsflöden skulle granskas av revisorerna och om utfallet av denna granskning nämndes i revisorernas rapportering. Vidare berättade han att han anser att annat än siffror är av vikt för dem som ska använda redovisningsinformationen. Han nämnde att han skulle ha nytta av att få ta del av information om företags marknads- och miljörisiker. Allmänt sett sade han sig vara i behov av ett stort mått av relevant och tillförlitlig information om företagets framtid, även om han poängterade att han är på det klara med att sådant är lätt att önska men svårt att få.

Efter denna utläggning sammanställde jag de granskningsobjekt som medforskaren berört. På en A4-sida noterades olika tillgångsposter, resultat, skatter och avgifter, attestrutiner, anställningsvillkor, budgetar, betalningsplaner, marknad och miljö. När hans olika exempel på granskningsobjekt väl hade synliggjorts lämnade jag över listan på de 14 granskningsobjekt som användes när revisorerna intervjuades (se bilaga 2). Han kunde då konstatera att flera av de granskningsobjekt som han själv tog upp sammanföll helt eller delvis med dem som fanns med i denna uppställning. Han tyckte att listan på de 14 granskningsobjekten relativt väl speglade hans eget resonemang. Efter en stunds diskussioner enades vi om att utgå från listan på revisorernas granskningsobjekt och låta honom komma med förslag på om något eller några objekt behövde läggas till eller plockas bort. Det borgade för att gridformuläret skulle innehålla en varierad flora av potentiella granskningsobjekt och att överensställningen med de granskningsobjekt som ingick i revisorernas gridformulär skulle vara god.

Medforskaren tyckte absolut att skatter och avgifter borde ingå i någon form. Ett sådant val kan även motiveras av att det var just granskningen av skatter och avgifter som revisorerna helst ville dra ned på. Vidare ansåg han att internpriser var det minst intressanta av granskningsobjekten på listan eftersom det i första hand är koncernredovisningen som intresserar honom när han bedömer en företagsgrupp. Han hade således inget emot att det granskningsobjektet eliminera-

des. En annan synpunkt var att det är viktigare att koncentrera sig på miljörisker än på enbart miljöbrott. I övrigt kunde han tänka sig att det skulle vara intressant att inkludera någon materiell anläggningstillgång, men samtidigt tyckte han att det skulle vara värdefullt om intressenterna i så stor utsträckning som möjligt fick utgå från samma granskningsobjekt som revisorerna. Vi enades därför om att enbart göra två förändringar – internpriser byttes ut mot mervärdesskatt (moms) och miljöbrott ändrades till miljörisker – och att i övrigt använda samma granskningsobjekt som revisorerna hade i sitt gridformulär.

Nästa steg var att påbörja arbetet med att generera bipolära begrepp. Eftersom medforskaren föreslagit att vi med två justeringar skulle kunna använda samma granskningsobjekt som i den första undersökningen, föreslog han att vi preliminärt även skulle utgå från samma 12 begrepp som användes för revisorerna och arbeta vidare utifrån den listan. Förslaget färgades sannolikt av att han tyckte att det var ganska besvärligt att komma fram till ett så pass stort antal användbara begrepp. När han fick försöka på fri hand genererade han förvisso fyra begrepp relativt snabbt. Han tyckte att han från sin utgångspunkt har olika stor nytta av att revisorerna granskar olika saker. Han uppfattade vidare att olika saker måste vara olika svåra att granska, att olika saker måste vara mer eller mindre bekanta för revisorerna och att olika saker måste kräva olika sorters upplysningar från företagsledningen. Därefter var det svårt för honom att hitta ytterligare begrepp och vi enades därför om att utgå från de 12 befintliga begreppen (se bilaga 3) när det var dags för honom att fylla i ett preliminärt gridformulär. Efter det att gridintervjun genomförts skulle vi gå tillbaka och diskutera de olika begreppen samt justera gridformuläret.

Innan gridintervjun genomfördes hade instruktionerna och intervjuguiden anpassats till redovisningsberättigade intressenter. I sak var innehållet dock detsamma som när revisorernas uppfattningar undersöktes. I instruktionerna gavs en bakgrund till den aktuella undersökningen. Likaså angavs att respondenterna har att utgå från sina erfarenheter och sina spontana och kanske något intuitiva känslor för hur de anser att olika granskningsobjekt förhåller sig till varandra. I intervjuguiden fanns detaljerade anvisningar om hur intervjuerna skulle genomföras. Det framgick bl.a. vilka eventuella förtydliganden som skulle få göras och hur intervjuaren skulle uppträda för att i möjligaste mån undvika att påverka respondenterna (jämför Häckner, 2001).

Pilotintervjun genomfördes på samma sätt som om det hade varit en intervju i huvudundersökningen. Själva ifyllandet av gridformuläret gick förhållandevis smidigt. En möjlig förklaring till det kan vara att instruktionerna redan hade använts och nu endast anpassats till andra respondenter. Direkt efter intervjun fick medforskaren kommentera gridformuläret och lämna synpunkter på oklarheter. Han hade vissa synpunkter på några av de 12 begreppen, även om han

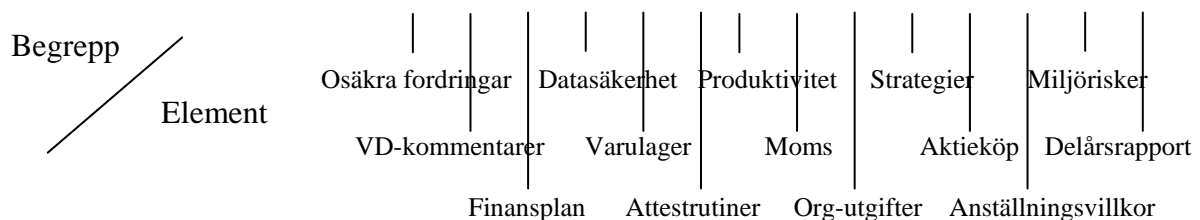
tyckte att de var förhållandevis lätta att förstå och att de täckte in de fyra förslag på begrepp som han själv hade lagt fram.

Ett begrepp, det om internkontrollens betydelse, skapade tveksamheter om vad som egentligen avsågs. Det begreppet preciserades därför ytterligare i intervjuguiden. En av medforskarens viktigaste synpunkter i övrigt var att några begrepp låg ganska nära varandra och att begreppet ”granskas sällan - granskas ofta” tillförde förhållandevis lite. Efter vissa diskussioner enades vi om att det begreppet skulle kunna tas bort. En annan sak som kom upp till diskussion var närheten mellan de två begreppen ”uttalandena är föga - mycket centrala för investerarna” samt ”uttalandena har liten - stor betydelse för börskursen”. Förslaget blev att utvidga det första av dessa begrepp till att även kunna innefatta kreditgivare, vilket kan sägas ligga i linje med att revisionen ska vara till hjälp för olika intressenter samt valet av respondenter i huvudundersökningen. Med hjälp av det utvidgade begreppet skulle det gå att bedöma nyttan av utökade uttalandena för både investerare och kreditgivare. Vidare tyckte medforskaren att det kunde vara intressant med ett begrepp som behandlade det granskade företaget, inte minst med tanke på frågan om revisorernas oberoende. Tillsammans formulerade vi begreppet ”granskningen är till liten - stor hjälp för det granskade företaget”. Medforskaren ansåg också att det kan finnas en viss överensstämmelse mellan att vara beroende av framtidsbedömningar och muntliga upplysningar, även om han medgav att det faktiskt handlar om två olika saker.

För att generera begreppen i den här studien fördes alltså så gott som uteslutande informella diskussioner (jämför Stewart och Stewart, 1981; Epting et al., 1993) utifrån en uppsättning färdiga begrepp. I slutskedet diskuterade vi hur många begrepp som skulle kunna ingå i gridformuläret. Till slut enades vi om att använda 12 begrepp och att bara göra de mest nödvändiga förändringarna i förhållande till de begrepp som revisorerna använde i del I. Begreppet ”granskas sällan - granskas ofta” byttes ut mot ”granskningen är till liten - stor hjälp för det granskade företaget” och begreppet ”uttalandena är föga - mycket centrala för investerarna” justerades till ”uttalandena är föga - mycket värdefulla för investerings-/kreditgivningsbeslut”.

Ett avgörande skäl till att inte göra fler förändringar i gridformuläret, trots att det skulle ha varit möjligt utifrån pilotundersökningen, var att kunna göra så långtgående jämförelser som möjligt mellan intressenter och revisorer. Det framtagna gridformuläret består av lika många element och begrepp som det gridformulär som användes när revisorernas uppfattningar undersöktes. Storleken på formuläret – 14 element och 12 begrepp – borde därmed göra det möjligt att genomföra intervjuerna, inklusive kompletterande öppna frågor och bakgrundsfrågor, på mellan 60 och 90 minuter. De element och begrepp som ingår i gridformuläret framgår nedan och i något tydligare tappning av bilaga 14.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1. Ägnas begränsad tid av revisor (1) – ägnas stor tid av revisorsteamet (7)														
2. Föga beroende muntliga uppl (1) – starkt beroende muntliga uppl (7)														
3. Uttalanden har liten betydelse (1) – stor betydelse för bolagets rykte (7)														
4. Lätt att granska för revisorn (1) – svår att granska för revisorn (7)														
5. Granskningen till liten hjälp (1) – stor hjälp för granskat företag (7)														
6. Internkontroll är till liten hjälp (1) – internkontroll är till stor hjälp (7)														
7. Föga beroende framtidsbedöm (1) – starkt beroende framtidsbedöm (7)														
8. Revisors kompetens ej tillfreds (1) – revisors kompetens helt tillfreds (7)														
9. Uttalandena föga värdefulla (1) – mycket värdefulla för inv/kred. (7)														
10. Låg precision i granskningen (1) – hög precision i granskningen (7)														
11. Branschhänsyn i liten omfattn (1) – branschhänsyn i stor omfattn (7)														
12. Uttalandena liten betydelse (1) – stor betydelse för börskursen (7)														



Figur 10:1 Gridformuläret i undersökningen med 14 element (A-N) och 12 begrepp (1-12). Observera att det sista begreppet byttes ut i skattespecialistens gridformulär. I stället för uttalandena har liten - stor betydelse för börskursen användes begreppet uttalandena har liten - stor betydelse för skatteverket.

10.2.2 Framtagande av övriga formulär

Nackdelen med att låta alla respondenter utgå från samma gridformulär, dvs. att värdera samma element med hjälp av samma begrepp, är att varje respondent inte får utgå från sina egna referensramar (Jankowicz, 2004:30-2). För att ge respondenterna möjlighet att skapa egna element och begrepp hade en möjlighet varit att utgå från en viss uppsättning gemensamma element och/eller begrepp

och sedan låta varje respondent fylla på gridformuläret med egna element och/eller begrepp. Det alternativet skulle möjliggöra vissa jämförelser och generaliseringar samtidigt som respondenternas eventuella olikheter skulle framträda. Ändå görs bedömningen att det alternativet får stå tillbaka för ett gridformulär med helt fasta element och begrepp. I grund och botten är det en fråga om vad som är möjligt att begära av respondenterna. Medforskaren tyckte att det var krävande att generera ett stort antal relevanta begrepp. I synnerhet då det till stor del handlar om att bedöma hur en annan part agerar. Hans uppfattning var att det skulle ta flera timmar för respondenterna att först skapa element och begrepp och sedan fylla i gridformuläret och han var så gott som säker på att det skulle vara svårt att få respondenter att ställa upp på sådana villkor.

I ett försök att delvis kompensera bristerna med att använda helt fasta element och begrepp, samt att ge respondenterna vissa möjligheter att gå utanför gridformulärets ramar (jämför Patton, 1990:285-7), utarbetades ett antal öppna intervjufrågor som komplement till gridformuläret enligt nedan.

- 1 Vad är den största fördelen med revisionen enligt gällande praxis?
- 2 Vad är den största nackdelen med revisionen enligt gällande praxis?
- 3 Finns det något som revisorerna skulle kunna granska i större omfattning för att investerare och kreditgivare ska få ett bättre informationsunderlag att grunda sina beslut på?
- 4 Finns det något som revisorerna skulle kunna granska i mindre omfattning utan att investerare och kreditgivare riskerar att få ett sämre informationsunderlag att grunda sina beslut på?
- 5 Vilka eventuella effekter skulle utökade uttalanden från revisorer få?
- 6 Vilken är Din åsikt om att revisorerna skulle få uttala sig i utökad omfattning och om sådant som de inte uttalar sig om idag?
- 7 Vad skulle Du allra helst vilja att revisorerna tydligast inriktar sig på?

Figur 10:2 De kompletterande öppna frågorna i undersökningen.

Utgångspunkten när de öppna frågorna utformades var de tre frågor som ställdes till revisorerna i del I (se figur 4:3). De första två frågorna ansågs användbara även för investerare och kreditgivare. Efter vissa diskussioner med medforskaren gjordes två frågor av den tredje och sista frågan som ställdes till revisorerna. Den ena frågan kom att handla om effekterna av utökade uttalanden och den andra om intressenternas åsikter om att revisorerna skulle få uttala sig i utökad omfattning. Vi bestämde oss också för att ställa frågor om största fördelen res-

pektive största nackdelen med revisionen. Med tanke på att olika sorters förväntningsgap är väl dokumenterade (Koh och Woo, 1998; Shaikh och Talha, 2003) ansågs det även värdefullt att låta intressenterna ange vad de helst skulle vilja att revisorerna inriktar sitt arbete på.

Förutom de öppna frågorna utformades ett antal bakgrundsfrågor för att kunna dela in respondenterna i olika grupper.

10.3 Urval

Även i den här studien aktualiserades olika urvalsfrågor inför såväl huvudundersökningen som retesterna och fokusgruppintervjun.

10.3.1 Huvudundersökningen

När det kom till frågan om vilka individer som skulle tillfrågas resonerade jag på liknande sätt som när revisorerna valdes ut i del I. Avgörande var att personerna kunde ställa tillräcklig tid till förfogande och att intervjuerna även i övrigt var möjliga att genomföra med hänsyn till praktiska arrangemang och nödvändig samordning (jämför Yin, 2003:79-80). Samtidigt var det önskvärt att få en viss spridning bland respondenterna med avseende på arbetets inriktning, erfarenhet, kön och ort.

Jakten på respondenter inleddes med att kontakter togs med ett antal fondbolag. När så var möjligt utnyttjade jag personliga kontakter för att få en ingång i företaget. I övriga fall tog jag kontakt med informationsansvariga eller personer i chefsposition. Sammantaget ledde de olika kontakterna fram till ett antal intervjupersoner som uppfyllde uppställda kriterier. De personliga kontakterna gav närmast hundra procentig utdelning, medan de formella vägarna gav blandade resultat. Vissa personer var mycket tillmötesgående och förmedlade villigt kontakter. Andra visade ointresse, vilket markerades genom att samtal inte besvarades trots upprepade påstötningar eller att frågan bollades runt i organisationen i ett makligt tempo och utan att någon tog tag i den. Notabelt är att ledande representanter för en av de stora fondförvaltarna meddelade att det inte fanns någon person i organisationen som hade tid att medverka i undersökningen. Möjligen kan det tyda på att revisionsfrågor ligger långt ned på denna organisations prioriteringslistor.

Efter varje intervju ombads respondenten ifråga att rekommendera andra lämpliga personer som uppfyllde kriterierna och ansågs ha kunskap om och intresse för den aktuella undersökningen. Urvalsproceduren ledde till att jag konti-

nuerligt blev rekommenderad nya personer att vända mig till. En fondförvaltare rekommenderade exempelvis några aktieanalytiker på andra företag med motiveringen att de använder sig mer av årsredovisningar än vad många fondförvaltare gör. En aktieanalytiker rekommenderade sedan i sin tur en fondförvaltare med stort intresse för redovisningsfrågor och en tidigare kollega som ansågs väl insatt i området och som nu jobbade som investeringsansvarig vid ett riskkapitalbolag. De flesta respondenter rekommenderade en eller flera personer – endast i undantagsfall hände det att en respondent hade svårt att rekommendera någon lämplig person – och de flesta som blev kontaktade på detta sätt tog sig också tid att medverka. De som tackade nej efter att ha blivit rekommenderade av andra skyllde antingen på tidsbrist eller också tyckte de sig inte ha tillräckliga kunskaper för att vara en bra respondent. I de fall då jag inte tog kontakt med en rekommenderad person berodde det på att personen ifråga inte gav den önskade spridningen i urvalet.

Respondenterna i gruppen enskilda aktieägare valdes utifrån personliga kontakter, tips från kolleger, kontakter med aktiespararna och rekommendationer från dem som ställde upp som respondenter. Det visade sig vara relativt tidsödande att få kontakt med användbara personer, men de flesta som tillfrågades ställde upp i huvudundersökningen.

Sökandet efter lämpliga kreditgivare gick i relativt stor utsträckning genom personliga kontakter med anställda på de stora affärsbankerna. Dessa kontakter gav god utdelning i form av lämpliga intervjupersoner, även om det i några fall tog lång tid från det att den första kontakten togs tills intervjun kunde genomföras. Endast i ett fall stötte jag på patrull, trots att kontaktpersonen vid upprepade tillfällen lovade att han personligen skulle se till så att det ordnade sig. Således saknas representation från en av de stora affärsbankerna. När det ansågs lägligt ombads respondenterna att rekommendera lämpliga kolleger som också skulle kunna låta sig intervjuas. När rekommendationen bidrog till önskad spridning i urvalet tog jag kontakt med personen ifråga.

För att klara ut om en tilltänkt respondent hade praktisk erfarenhet av arbete som godkänd eller auktoriserad revisor alternativt redovisningsansvarig på ett företag ställdes bakgrundsfrågor om detta. Förutsatt att övriga kriterier uppfylldes och att erfarenheten visade sig ligga mer än tio år tillbaka i tiden gavs klartecken för medverkan. Respondenter med tidigare erfarenheter av arbete som revisor eller verkställande direktör/ekonomichef samt styrelseuppdrag fick bilda egna grupper utifrån en egen bakgrundsvariabel för att deras svar skulle kunna jämföras med övriga respondenters svar på gruppnivå.

Den sista insatsen var att göra en formell förfrågan hos skatteverket om att få anlita en skattespecialist som respondent. Valet av den erfarne tjänstemannen

med över 25 år i yrket, fortsättningsvis kallad för skattespecialisten, gjordes internt inom skatteverket.

Tillvägagångssättet kan beskrivas som ett ej slumpmässigt urval med inriktning mot heterogenitet (jämför Saunders et al., 2000:171). Jag hade som riktmärke att genomföra så många intervjuer att det tämligen väl motsvarar antalet revisorer som engagerades i huvudundersökningen i del I. Totalt intervjuades 72 investerare och kreditgivare, fördelade i olika grupper med avseende på ett antal bakgrundsvariabler (se nedanstående tabell och bilaga 15), samt en skattespecialist.

Tabell 10:1 En uppställning över urvalet

Inriktning	Kön		Ort		Erfarenhet		
	Män	Kvinnor	Stor	Medelstor	< 5 år	5-9 år	> 9 år
Fondförvaltare (19)	16	3	16	3	2	8	9
Aktieanalytiker (19)	16	3	18	1	3	9	7
Risikkapitalister (9)	8	1	5	4	5	3	1
Ensk. aktieägare (8)	8	-	4	4	-	1	7
Kreditgivare (17)	15	2	2	15	1	1	15
Summa (72)	63	9	45	27	11	22	39

Respondenterna kategoriserades konsekvent utifrån den arbetssituation som rådde vid intervjutillfället. Det ska dock inte tolkas som att det är vattentäta skott mellan alla ovanstående grupper, även om kreditgivarna kan betraktas som en egen grupp, skild från de fyra grupperna bestående av olika sorters investerare. Som exempel på svårigheterna att avgöra vilken kategori en viss person bäst hör hemma i kan nämnas att en respondent under sina 15 yrkesverksamma år arbetat som fondförvaltare på två företag, aktieanalytiker på ett tredje företag, aktiemäklare på ett fjärde företag och analyschef på ett femte företag. En annan respondent arbetade som aktieanalytiker vid intervjutillfället, men skulle månaden därefter övergå till en anställning som fondförvaltare. En tredje respondent hade under olika perioder arbetat som fondförvaltare, aktieanalytiker och kreditgivare. Av detta följer att urvalet inte har gjorts för att i första hand ge respondenterna en tydlig hemvist i en viss kategori.

Med tanke på hur urvalet gjordes skulle det i strikt mening vara svårt att i generella ordalag uttala sig om uppfattningarna bland investerare och kreditgivare. Det är snarare så att urvalet skulle kunna ligga till grund för analytisk generalisering (jämför Yin, 2003:10). Samtidigt kan man fråga sig om det finns anledning att misstänka att de investerare och kreditgivare som deltog i huvudundersökningen systematiskt skulle avvika från hela populationen av informerade investerare och kreditgivare. Genom att återföra resultaten till andra investerare och kreditgivare, som inte deltog i huvudundersökningen, går det förhoppnings-

vis att komma till rätta med några av de tillkortakommanden som det begränsade och icke slumpmässiga urvalet för med sig. Intervjun med skattespecialisten kan bidra till att eventuella skillnader i uppfattningar mellan å ena sidan investerare och kreditgivare och å andra sidan myndighetsrepresentanter synliggörs.

10.3.2 Retester

Till retesterna valdes fem respondenter ut. Alla dessa visade stort intresse när de intervjuades i huvudundersökningen och sade dessutom att de hade tid och möjlighet att ställa upp på ännu en tidskrävande intervju. Två respondenter företrädde kreditgivarna medan fondförvaltarna, aktieanalytikerna och de enskilda aktieägarna representerades av en person vardera. Respondenterna uppvisade också skillnader med avseende på övriga indelningsgrunder. Samtliga medverkade i ett tidigt skede i huvudundersökningen. Skälet till detta var att det även i den här studien skulle gå minst fem månader från det att personen intervjuades i huvudundersökningen tills det att han eller hon intervjuades på nytt.

10.3.3 Fokusgruppintervjun

En förutsättning för att bli påtänkt som deltagare i den avslutande fokusgruppintervjun var att personen ifråga uppfyllde samma kriterier som gällde för respondenterna i huvudundersökningen och att de visade ett intresse för området (jämför Cohen och Manion, 1994:289). En annan utgångspunkt var att deltagarna skulle uppvisa en viss spridning, framför allt såtillvida att både investerare och kreditgivare fanns representerade. För att få förslag på lämpliga personer tog jag kontakt med Finansbolagens förening och en av de större bankerna.

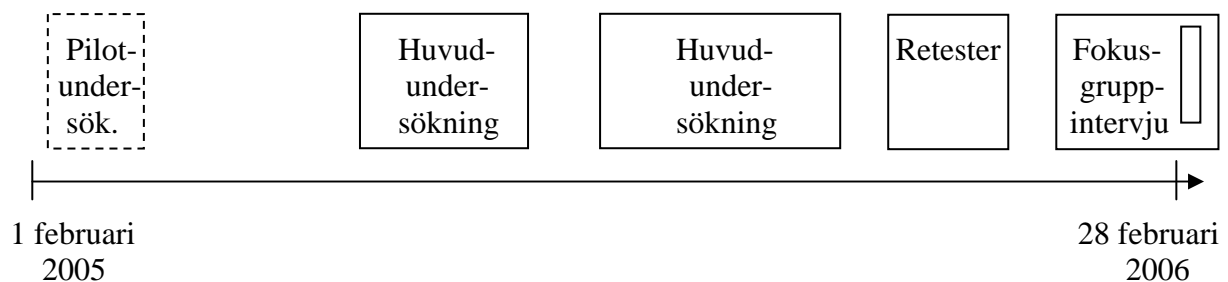
Fokusgruppens sammansättning styrdes även av praktiska aspekter. Utgångspunkten var att tidigt fastställa en tidpunkt och att minimera de deltagande personernas restid. När tid och plats var bestämda styrdes urvalet av personernas möjligheter att ställa upp. De fem personer som engagerades sparar alla i aktier och har ett gediget intresse för redovisningsfrågor. Tre av deltagarna företrädde ägarintressen, en representerade utlåningsintressen och en representerade övervakande myndigheter inom finansområdet.

Det finns åtminstone två problem med att arrangera en fokusgruppintervju med ett relativt litet antal deltagare med gemensamma utgångspunkter. Ett problem är att diskussioner bland likasinnade tenderar att bli något slätstrukna (jämför Kitzinger, 1994). Ett annat problem är risken för att framkomna reaktioner kan vara specifika för deltagarna i intervjugruppen (jämför Bryman, 2001:328).

Ställningstagandet att ändå välja en ganska liten gruppstorlek hänger samman med att deltagarna då ofta känner större trygghet (jämför Morgan, 1998). I det här fallet, då deltagarna förväntas ha åsikter om någonting annat än deras huvudsakliga sysselsättning, kan det anses särskilt viktigt att de närvarande känner sig bekväma och vågar yttra sig. Ett sätt att försöka motverka de svagheter som ett litet antal deltagare kan innebära, är att tydligt utgå från resultaten från huvudundersökningen och att låta alla närvarande komma till tals. För att inte ge aktiviteten en så formell stämpel bestämdes det att fokusgruppintervjun skulle arrangeras som ett rundabordsamtal.

10.4 Datainsamling

Datainsamlingen från pilotundersökningen, huvudundersökningen, retesterna och fokusgruppintervjun illustreras med hjälp av följande figur:



Figur 10:3 Tidpunkter för datainsamlingen. Pilotundersökningen, som låg till grund för övrig datainsamling, genomfördes i februari 2005. Data från huvudundersökningen samlades in från mitten av maj till mitten av november, med avbrott under semestertider. De fem retesterna gjordes i slutet av november. Fokusgrupp-intervjun anordnades i mars 2006.

10.4.1 Huvudundersökningen

Datainsamlingen i huvudundersökningen följde i allt väsentligt den mall som användes i del I (se bilaga 1). Efter att ha tagit del av instruktionerna fick respondenterna besvara gridformulärets frågor, de kompletterande öppna frågorna samt lämna efterfrågad bakgrundsinformation. Ambitionen var att samtliga intervjuer skulle göras i samband med ett personligt möte och på en plats som respondenten föreslog. De flesta gånger gick de nödvändiga praktiska arrangemangen att ordna, men i fem fall tvingades jag frågå denna strävan och i stället göra intervjuerna på telefon. Det berodde på att respondenterna var tvungna att avboka de avtalade mötestiderna och att det sedan inte gick att synkronisera

almanackorna. Bortsett från att dessa intervjuer inte gjordes öga mot öga följde de samma upplägg som övriga intervjuer.

Alla intervjuer genomfördes i direkt anslutning till att respondenterna läst igenom instruktionerna (jämför Patton, 1990:328). Vad gäller telefonintervjuerna mailades instruktioner och frågeformulär till respondenterna strax före respektive intervju. De flesta respondenter intervjuades enskilt, men i några fall deltog två eller tre personer vid ett och samma intervjutillfälle av praktiska skäl. Samtliga respondenter fyllde i sina gridformulär och skrev ned sina svar på övriga frågor utan att samtala med någon annan än intervjuaren. Under intervjuerna var jag noga med att försöka vägleda respondenterna och samtidigt undvika att förmedla min förförståelse (jämför Huff, 1990; Häckner, 2001).

De flesta intervjuer tog mellan 60 och 75 minuter att genomföra. Några använde längre tid och ett tiotal respondenter använde kortare tid, utan att för den skull verka forcerade. När de väl blivit varma i kläderna fyllde respondenterna i sina gridformulär utan synbara svårigheter, även om flera av dem kommenterade att de inte var helt bekanta med revisorernas arbete. Att intervjuerna inte var inriktade på respondenternas egen sysselsättning blev extra tydligt när de öppna frågorna skulle besvaras. Trots att de allra flesta verkade göra sitt bästa hade ungefär hälften av dem svårt att svara på alla sju frågorna.

En lärdom som jag drog när revisorerna intervjuades i del I var hur viktigt det är att betona att respondenterna ska sträva efter att utnyttja skalans hela variationsvidd, dvs. att såväl 1 som 7 ska anges på varje rad i gridformuläret. Även denna gång ställde jag stora krav på att hela skalan skulle utnyttjas, utan att för den skull tvinga någon respondent till detta om han eller hon inte ansåg sig kunna göra det fullt ut. Majoriteten av respondenterna använde konsekvent hela skalan, medan några valde att göra enstaka avsteg från detta. Följaktligen undvek några respondenter att notera både 1 och 7 för ett eller ett fåtal begrepp.

10.4.2 Retester

Alla uppföljande intervjuer gjordes enskilt och drygt fem månader efter det första intervjutillfället. De fem utvalda respondenterna fick fylla i ett nytt gridformulär med samma element och begrepp. Retesterna följde den intervjuguide som utformades för detta ändamål i del I (se bilaga 5).

Respondenterna fick även jämföra resultaten från sina respektive retester med motsvarande resultat från det första intervjutillfället. Särskilt intresse ägnades åt de rutor där differensen mellan test och retest visade sig vara tre skalsteg eller mer. I anslutning till denna avvikelseanalys tillfrågades respondenterna om de

på något sätt hade påverkats av den första intervjun eller av andra händelser som inträffat efter det tillfället. Vidare behandlades respondenternas åsikter om representativiteten hos de element och begrepp som användes i gridformuläret. De utvalda respondenterna fick också studera grafiska utskrifter och försöka tolka förevisade tankemönster i såväl genomsnittsgriden som sina egna originalgrider.

10.4.3 Fokusgruppintervjun

Efter överläggningar med handledare och kolleger i forskningsprogrammet ”Den nya tidens revisor och redovisare” bestämdes att jag skulle arrangera och leda fokusgruppintervjun. För att rikta in diskussionen på centrala frågor sändes en sammanfattning av huvudundersökningens viktigaste resultat ut till deltagarna drygt två veckor före fokusgruppintervjun (jämför Bryman, 2001:331). Under det drygt två timmar långa rundabordsamtalet gavs deltagarna även vissa möjligheter att ta upp angränsade frågor som inte gridformuläret eller de kompletterande öppna frågorna täckte upp. För att möjliggöra vissa jämförelser mellan intressenternas och revisorernas uppfattningar gjordes vissa kopplingar till resultaten i del I.

Tack vare att samtliga fem deltagare gav klartecken kunde rundabordsamtalet spelas in på band. Därmed undanröjdes problemet med att hinna anteckna allt som deltagarna sade (jämför Patton, 1990:336). Eftersom inspelningarna gav obegränsade möjligheter att i efterhand gå igenom materialet och kontrollera vad som sades (jämför Bryman 2001:310), kunde jag koncentrera mig på att föra stödanteckningar och försöka fånga styrkan och samstämmigheten i de åsikter som framfördes (jämför Kitzinger, 1994). Vid behov kunde jag också fördela ordet så att alla närvarande fick komma till tals.

10.5 Dataanalys

Arbetet med dataanalyserna följde i allt väsentligt motsvarande arbete i del I. Respondenternas grider från huvudundersökningen och retesterna bearbetades med hjälp av dataprogram (Tschudi, 1998; 2000). Svaren på de öppna frågorna kategoriserades och fokusgruppintervjun skrevs ut och sammanställdes. Data-materialet tolkades och resultaten sågs i ljuset av modellen om revisionsarenan.

10.5.1 Huvudundersökningen

Det insamlade datamaterialet bearbetades i tre etapper. Först analyserades respondenternas gridformulär, sedan gjordes jämförelser mellan olika grupper

av intressenter och till sist bearbetades svaren på de kompletterande öppna frågorna. I analysarbetet använde jag tabeller, figurer och grafiska framställningar som hjälpmedel (jämför Miles och Huberman, 1994).

När det gäller den statistiska bearbetningen av respondenternas grider i dataprogrammen Flexigrid och Multigrid följde jag till punkt och pricka det upplägg som användes när revisorernas gridformulär analyserades i del I (tillvägagångssättet finns beskrivet på sidorna 67-70 under rubriken *Fokus på respondenternas gridformulär*). Nedan koncentrerar jag mig på övriga delar och de 72 investerarna och kreditgivarna. Svaren från skattespecialisten analyserades för sig, men tillvägagångssättet var detsamma som för övriga respondenter.

Fokus på skillnader mellan olika grupper av intressenter

Utifrån de fem variablerna – arbetets inriktning, erfarenhet, kön, ort och andra uppdrag – bildades 19 olika grupper av investerare och kreditgivare (se bilaga 15). Grupperna analyserades och jämfördes med varandra för att se om någon grupp utvecklat uppfattningar som inte delas av övriga grupper. Gruppernas genomsnittsgrider analyserades med hjälp av principalkomponentanalys (PCA) och grafiska framställningar. Investerarnas tankemönster jämfördes med kreditgivarnas, kvinnornas tankemönster jämfördes med männens, o.s.v. Samtliga grupper tankemönster tolkades också i ljuset av genomsnittsgriden för samtliga 72 investerare och kreditgivare. Därtill jämfördes skattespecialistens grid med genomsnittsgriden för investerarna och kreditgivarna.

Fokus på öppna frågor

Efter det att svaren på respektive fråga sorterats i ett stort antal kategorier (jämför Merriam, 1994:145-7) bildade jag ett kategoriträd där underliggande kategorier med släktskap sammanfördes i övergripande kategorier (jämför Miles och Huberman, 1994:57-60). De övergripande kategorierna på var och en av de sju öppna frågorna framgår av bilaga 16.

Eftersom fråga 1 och 2 hör ihop analyserades svaren på dessa frågor med samma förutsättningar för ögonen. De flesta respondenter följde anvisningarna och angav revisionens största fördel respektive största nackdel. Fråga 1 var i stort sett oproblematiske att hantera. Svaren fördelades i tre kategorier och alla svar kunde föras till samma övergripande kategori. På fråga 2 var en handfull svar så kortfattade och/eller otydliga att det var svårt att kategorisera dem på annat än övergripande nivå. I dessa fall fick jag därför gå tillbaka till svaren och i efterhand försöka placera in dessa i en underliggande kategori. En annan svårighet

var att bestämma hur de sju respondenter som valt att ange två nackdelar skulle behandlas. Efter att ha skärskådat svaren konstaterades att tre av respondenterna bildade en egen grupp redan på den underliggande nivån. Respondent 1 angav X och Y som största nackdelar, respondent 2 angav Y och Z som största nackdelar medan respondent 3 angav Z och X som största nackdelar. Detta ledde till att nackdel X, Y och Z fick var sin notering i protokollet. I resterande fall avgjordes valet av att den ena nackdelen bedömdes vara mer framträdande än den andra.

På frågorna 5 och 6 – de som handlade om effekter av och åsikter om revisorers utökade uttalanden – var det relativt oproblematiskt att kategorisera svaren. På fråga 5 gick det att särskilja svaren med avseende på vad som fokuserades. På fråga 6 kunde svaren fördelas utifrån om det ansågs önskvärt eller inte att revisorerna gavs möjlighet att uttala sig bortom gällande praxis.

På frågorna 3, 4 och 7 visade det sig vara något svårare att kategorisera svaren. Det berodde inte i första hand på att det i en handfull fall var nödvändigt att låta vissa nyckelord styra valet av vad svaren egentligen avsåg, utan på att vissa respondenter inte nöjde sig med att ange ett exempel. Åtta respondenter antecknade mer än ett exempel på sådant som revisorerna skulle kunna granska mer ingående och två respondenter gav mer än ett exempel på sådant som skulle kunna granskas i mindre omfattning. Dessutom valde elva respondenter att ange mer än en viktig inriktning på revisionen.

En svårighet var därför att slå fast vilka fördelningsgrunder som skulle gälla i dessa fall. Precis som i del I blev ställningstagandet att låta antalet respondenter utgöra nämnaren för alla procentuella beräkningar och samtidigt låta antalet argument vara styrande för siffrorna i täljaren. Högst ett argument per respondent fick dock föras till varje övergripande kategori.

Som en extra säkerhetsåtgärd studerades alla respondenters svar på respektive fråga en andra gång. Vid det tillfället kunde jag ta hänsyn till uppmärksammade tveksamheter och arbeta efter förtydligade förutsättningar. Proceduren medförde att ett fåtal respondenters svar flyttades från en kategori till en annan och den nya sammanställningen togs sedermera som den definitiva. Hur samtliga respondenters svar kategoriserades på samtliga sju frågor framgår av bilaga 17.

10.5.2 Retester

Precis som i del I fick de fem utvalda respondenterna själva vara med och tolka sina resultat för att vi tillsammans skulle försöka avgöra hur väl griderna speglar deras uppfattningar och hur stabila deras tankemönster är. Med ledning av de skriftliga sammanställningar som upprättades under och efter varje retest gjordes

även analyser utan respondenternas medverkan. Griderna från retesterna bearbetades statistiskt på både individ- och gruppnivå (Tschudi, 1998; 2000). Jämförelser gjordes främst mellan respektive respondents test och retest.

10.5.3 Fokusgruppintervjun

Fokusgruppintervjun skrevs ut dagen efter det att den ägt rum. Sammanställningen användes sedan som underlag för att analysera framkomna uppfattningar och graden av samstämmighet mellan olika deltagare. Eftersom deltagarnas uppfattningar visade sig vara relativt samstämmiga gav inte analysarbetet upphov till särskilt stora problem. På grund av svårigheterna att lägga märke till eventuella samspel mellan olika deltagare analyserades sådana aspekter endast i begränsad omfattning (jämför Wilkinson, 1998). I arbetet med att analysera fokusgruppintervjun förde jag sporadiska samtal med några av kollegerna i forskningsprogrammet.

11 Redovisning av data

I detta kapitel redovisas resultaten efter statistiska bearbetningar, kategoriseringar och tolkningar. Först visas en generell bild av investerares och kreditgivares uppfattningar och sedan görs jämförelser mellan olika grupper av dessa intressenter. Efter detta behandlas resultaten från retesterna respektive de öppna frågorna. Därpå anges skattespecialistens syn på revision och avslutningsvis ges plats för fokusgruppintervjun. I slutet av varje avsnitt görs jämförelser med de uppfattningar som revisorerna gav uttryck för i del I.

11.1 Den generella bilden av investerares och kreditgivares uppfattningar

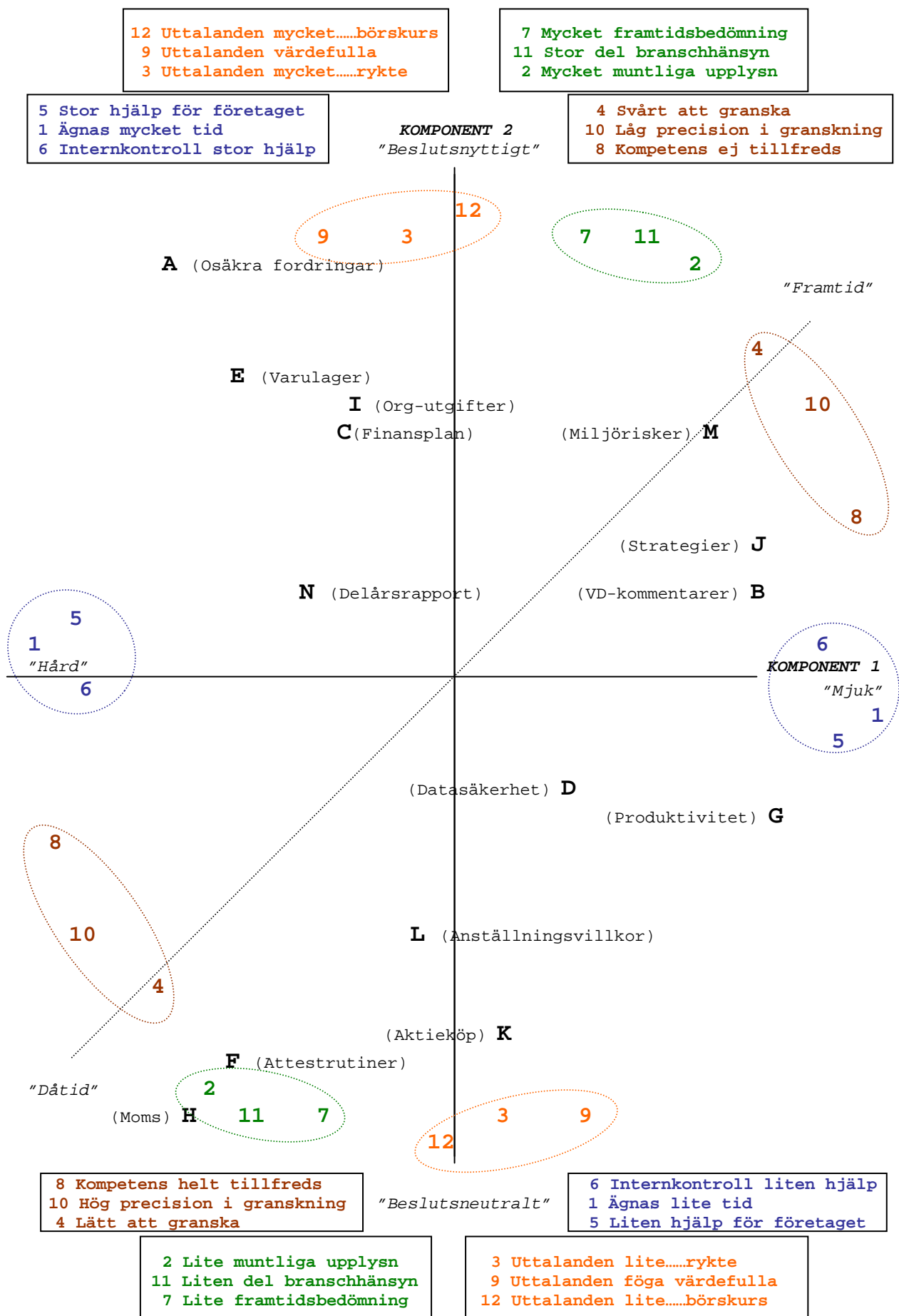
11.1.1 Genomsnittsgriden

Den grafiska framställningen av investerarnas och kreditgivarnas roterade genomsnittsgrid (se figur 11:1 nedan) symboliserar den ”genomsnittlige intressentens” tankemönster. Genomsnittsgriden bygger på beräknade medelvärden i gridformulärets alla rutor. Dessa 168 medelvärden, dvs. varje elements värdering på varje begrepp, framgår av bilaga 18.

I genomsnittsgriden visas två komponenter (axlar) samt element och begrepp. Bokstäverna representerar de 14 elementen och siffrorna de 12 begrepp (skalor) som använts. Varje begrepp har en pol och en kontrast och således anges alla siffror på två ställen i figuren. De matematiska värden som ligger till grund för elementens och begreppens placeringar framgår av bilaga 19 och 20.

Begrepp och element som ligger nära varandra i genomsnittsgriden har en nära koppling till varandra. Som exempel kan nämnas att begrepp 7 ”föga beroende av framtidsbedömningar”, begrepp 11 ”branschhänsyn krävs i liten omfattning” och begrepp 2 ”föga beroende av muntliga upplysningar” samt element F ”attestrutiner” och element H ”moms” ligger tätt samlade den nedre vänstra delen av figuren. Tolkningen av detta är att revisorerna anses kunna granska och bedöma attestrutiner och moms utan att behöva göra framtidsbedömningar, ha särskild branschkunnskap eller ta hjälp av muntliga upplysningar.

Det mönster som framträder i figur 11:1 är relativt tydligt. Det visar sig bl.a. att de 12 begreppen fördelar sig i fyra olika klusterpar och att de tre begreppen i varje kluster har hög eller relativt hög genomsnittlig interkorrelation. Begreppens placeringar i de olika klustren ligger till grund för de tolkningar som anges nedan.



Figur 11:1 En varimax-roterad genomsnittsgrid för samtliga investerare och kreditgivare.

Det första klustret, beläget längst till höger i figuren, består av begreppen ”ägnas begränsad tid av revisorsteamet” (polen för begrepp 1), ”granskningen är till liten hjälp för det granskade företaget” (5) och ”internkontrollen är till liten hjälp” (6). Den genomsnittliga interkorrelationen mellan begreppen i detta kluster är 0.85. Tolkningen är att detta handlar om sådant som ligger vid sidan av revisorernas normala rutiner. Den andra ytterligheten av de tre begreppen (längst till vänster i figuren) uttrycker sådant som kan kopplas till revisorernas etablerade procedurer.

En relativt näraliggande tolkning görs med avseende på det andra klustret, som ligger till höger i figuren strax ovanför det första klustret. De begrepp som tillhör detta kluster är ”kompetensen är ej tillfyllest” (8), ”låg precision i granskningen” (10) och ”svårt att granska” (4). Detta avser information som är svår för revisorerna att hantera. Den andra ytterligheten av dessa begrepp (snett nere till vänster i figuren) representerar information som revisorerna anses klara av att verifiera.

Nästa kluster ligger högt uppe i figuren, strax till vänster om kluster nummer två. I detta tredje kluster ingår begreppen ”starkt beroende av muntliga upplysningar” (2), ”branschhänsyn krävs i stor omfattning” (11) och ”starkt beroende av framtidsbedömningar” (7). En tolkning som kan göras är att det handlar om relativt osäker men samtidigt viktig information. Den andra ytterligheten av dessa begrepp (strax till höger om det andra klustret långt ned i figuren) representerar relativt säker men för investerare och kreditgivare mindre väsentlig information.

I det fjärde klustret, som finns längst upp i figuren, grupperar sig ”uttalanden har stor betydelse för börskursen” (12), ”uttalanden har stor betydelse för bolagets rykte” (3) och ”uttalanden är värdefulla för investerare alternativt kreditgivare” (9). Koncentrationen av dessa begrepp tyder på att det handlar om sådant som investerare och kreditgivare sätter stort värde på, dvs. beslutsnyttig information. Den andra ytterligheten av dessa begrepp (längst ned i figuren) representerar redovisningsinformation som kan karaktäriseras som beslutsneutral.

De två axlarna i figuren kan sägas representera två centrala dimensioner i respondenternas tankemönster. Den första, horisontella, dimensionen handlar om *utförarperspektivet* ”hård kontra mjuk information”. Strategier (element J), VD-kommentarer (element B) och produktivitet (element G) finns placerade långt till höger i figuren och utgör därmed exempel på sådant som investerare och kreditgivare upplever att revisorerna ägnar relativt lite tid åt och som det granskade företaget inte heller har någon omedelbar nytta av. Längst till vänster i figuren, i närheten av det ”hårda” klustret, saknas element. Det ska dock inte uppfattas som att revisorerna inte anses lägga ned stor tid på några granskningsobjekt. I

stället visar det att de granskningsobjekt som revisorerna främst anses ägna sig åt är av olika karaktär med avseende på hur viktig granskningen av dessa objekt uppfattas vara. Detta visas av den vertikala dimensionen, som beskriver *användarperspektivet* ”beslutsneutral kontra beslutsnyttig information”. De investerare och kreditgivare som deltog i huvudundersökningen anser inte att de i första hand är hjälpta av att objekt som moms (element H), attestrutiner (element F) och aktieköp (element K), granskas. I stället värdesätter de revisorernas granskning av och uttalanden om sådana saker som osäkra fordringar (element A).

Skillnaden mellan utförar- och användarintressen visas av att investerarna och kreditgivarna anser att revisorerna företrädesvis hanterar sådana granskningsobjekt som finns på den vänstra sidan i figuren, medan de själva är betjänta av att revisorerna inriktar sig på sådana granskningsobjekt som finns på den övre halvan. Anställningsvillkor (element L) tjänstgör som ett exempel på sådant som revisorerna anses behärska förhållandevis väl medan miljörisker (element M) exemplifierar vad investerare och kreditgivare anser sig vara hjälpta av att revisorerna ägnar sig åt.

Resonemanget om utförarintressen och användarintressen tydliggörs av den prickiga linje som går från det nedre vänstra hörnet till det övre högra hörnet i genomsnittsgriden och som symboliserar *tidsperspektivet* ”dåtid kontra framtid”⁸. Som framgår av figur 11:1 är den historiska informationen omgärdad av den hårda och beslutsneutrala informationen. När sådan information granskas uppfattar investerare och kreditgivare att revisorerna känner sig säkra. Det nedre vänstra hörnet skulle alltså kunna betraktas som revisorernas utgångsposition. Av figuren framgår även att den framtidsorienterade informationen finns i anslutning till den mjuka och beslutsnyttiga informationen. Det övre högra hörnet skulle följaktligen kunna symbolisera investerarnas och kreditgivarnas utgångsposition.

Hos respondenterna finns med andra ord ett kognitivt gap som påvisar en skillnad mellan revisorernas arbete och den nytta som investerare och kreditgivare upplever att de har av detta arbete. Den historiska, hårda och beslutsneutrala informationen kan ställas mot den framtidsorienterade, mjuka och beslutsnyttiga informationen. Till viss del förenas utförar- och användarintressena i det övre vänstra hörnet i genomsnittsgriden. Där finns sådana granskningsobjekt som revisorerna anses behärska relativt väl och som investerare och kreditgivare är betjänta av att få kvalitetssäkrade. Osäkra fordringar (element A), varulager (element E), organisationsutgifter (element I) och finansplaner (element C) skulle kunna karaktäriseras som både granskningsvänliga för revisorerna och väsentliga för investerare och kreditgivare.

⁸ Denna dimension förklarar mest av variansen i en oroterad genomsnittsgrid.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

En jämförelse mellan resultaten från denna del och del I visar att det finns likheter mellan intressenternas och revisorernas tankemönster, även om de centrala dimensionerna inte är identiska. Tidsperspektivet är centralt i båda parternas tankemönster och likaså framträder skillnaden mellan hård och mjuk information. Vidare kan den vertikala dimensionen i båda fallen relateras till den intervjuade partens situation. I investerarnas och kreditgivarnas tankemönster visar sig en beslutsdimension och i revisorernas tankemönster ger sig en granskningsdimension till känna. Intressenterna och revisorerna intar också utgångspositioner i motsatta hörn i båda genomsnittsgriderna. Investerarna och kreditgivarna är placerade högst upp till höger och revisorerna längst ned till vänster.

Det mest bestående intrycket är emellertid att både intressenterna och revisorerna visar ett kognitivt gap som uttrycker skillnaden mellan utförarintressen och användarintressen. Skillnaden mellan å ena sidan revisorernas intressen och å andra sidan investerarens och kreditgivarens intressen framträder nästan lika tydligt i de båda genomsnittsgriderna. I sammanhanget blir uppfattningarna om revisorernas kompetens av intresse. Att döma av hur de fyllde i sina gridformulär har revisorerna en något större tilltro till sin kompetens än vad investerare och kreditgivare har. Snittvärdena för begreppet kompetens för samtliga 14 element uppgår till 4,5 respektive 4,3. Om man bara tar hänsyn till de tre element som i båda genomsnittsgriderna finns placerade i ”investerarnas hörna”, dvs. VD-kommentarer, strategier och miljörisker/miljöbrott, ökar skillnaden mellan parterna från 0,2 till 0,6 (snittvärdena är då 3,2 respektive 2,6). Skillnaden i synen på revisorernas förmåga att kvalitetssäkra den framtidsorienterade och mjuka informationen spelar in när parterna bedömer värdet av denna kvalitetssäkring. Medan investerarna och kreditgivarna anser att revisorernas uttalanden om denna information begränsas av revisorerna relativt låga kompetens inom området, anser revisorerna att deras uttalanden om denna information är av stor vikt för investerare och övriga intressenter.

11.1.2 Komplexitet och homogenitet

Komplexiteten i investerarnas och kreditgivarnas genomsnittliga tankemönster är relativt låg. PCA visar att 55 % av variansen förklaras av den första komponenten och att nästan 86 % av variansen förklaras av de två första komponenterna tillsammans. Om två komponenter tillsammans förklarar mer än 75 % av variansen kan det tas som ett tecken på att det är tillräckligt att analysera dessa två komponenter. Dessutom är det bara dessa två komponenter som har en relativ varians som överstiger 1,0 (se bilaga 21). Med ledning av dessa båda kri-

terier, samt att den tredje komponenten visade sig vara svår att tyda, görs bedömningen att två dimensioner i det genomsnittliga tankemönstret är särskilt centrala. En genomgång av de individuella griderna visar också att kopplingen till genomsnittsgriden är stark. Majoriteten investerare och kreditgivare har två eller tre centrala dimensioner i sina tankemönster.

Homogeniteten i de 72 intervjuade investerarnas och kreditgivarnas uppfattningar är att betrakta som måttlig. Den genomsnittliga korrelationen för hela grider – vilka representerar samtliga respondenters värderingar av varje element (granskningsobjekt) på varje begrepp – uppgår till 0.34. Bedömningen att intressenterna som grupp uppvisar en måttlig homogenitet stärks av att den andel av variansen som förklaras av två komponenter uppgår till 41 % när hela grider undersöks. Om man koncentrerar sig på elementen respektive begreppen, dvs. deras korrelationer med första komponenten, ökar denna andel. För elementen uppgår den till 68 % och för begreppen till 78 %. Det visar att PCA rensar datan och att en del ”brus” i materialet försvinner när elementen respektive begreppen fokuseras jämfört med när hela grider undersöks.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

En jämförelse med resultaten från del I visar att investerare och kreditgivare har en marginellt lägre homogenitet (för revisorerna var den 0.36) och en något lägre komplexitet (för revisorerna förklarades 76 % av variansen av de två första komponenterna). Att komplexiteten är lägre för intressenterna kan ha sin förklaring i att de är mindre insatta i revisorernas arbete än vad revisorerna är. Samtidigt kan intressenternas låga komplexitet leda till en relativt god samstämmighet i uppfattningar. Ju mindre komplext en grupp individer uppfattar att något är desto större är förutsättningarna för en gemensam syn och vice versa.

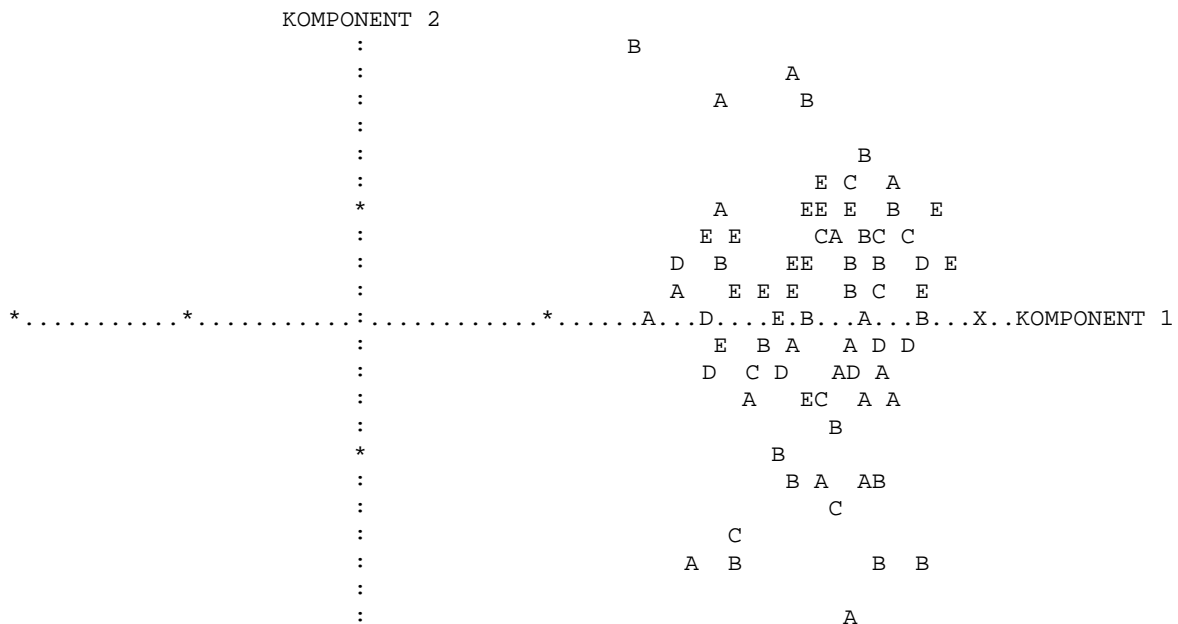
En likhet mellan intressenterna (investerarna och kreditgivarna) och revisorerna med avseende på den relativt låga respektive måttliga komplexiteten i deras tankemönster, är att båda parter tycks vara fokuserade på vissa dimensioner. Därmed betraktar såväl investerarna och kreditgivarna som revisorerna de i det här avseendet aktuella frågorna på ett ganska utpräglat sätt.

11.2 Olika grupperns uppfattningar

Trots den måttliga homogeniteten i investerarnas och kreditgivarnas uppfattningar går det inte att urskilja några distinkta kluster av respondenter med hjälp av PCA. Frånvaron av tydliga kluster gör att intressenter med olika inriktning,

erfarenhet, kön etc. fördelar sig utan inbördes ordning i olika grafiska framställningar.

Nedanstående figur består av respondenter tillhörande fem olika grupper (A-E) utifrån arbetets inriktning. Figuren grundar sig på hela grider, vilket innebär att varje individuell grid betraktas som en sträng bestående av 168 värden (14 element \times 12 begrepp) och att varje respondent ses som ett begrepp. I figuren befinner sig ett stort antal respondenter relativt nära varandra långt ut på den första komponenten. Dessa respondenter finns i närheten av "genomsnittsentres-senten" (markerad med X långt ut på komponent 1 och i mitten av komponent 2). Att det finns vissa individuella skillnader i uppfattningar mellan olika respondenter visas av spridningen i figuren och att några "outliers" ligger ganska långt ifrån den person som står som symbol för den genomsnittliga uppfattningen. De respondenter vars uppfattningar är mest avvikande tillhör grupperna A, B och C.



Figur 11:2 Respondenternas spridning med avseende på deras inriktning på arbetet. Respondenterna i grupp A arbetar på fondbolags köpsida, de i grupp B finns på fondbolags säljsida, de i grupp C är riskkapitalister, de i grupp D är enskilda aktieägare och de i grupp E är kreditgivare.

Misstanken att den måttliga homogeniteten kan kopplas till individuella skillnader i uppfattningar snarare än till skillnader på gruppnivå stärks av att den genomsnittliga interkorrelationen mellan alla 19 undersökta grupper uppgår till ett så högt värde som 0.86. Trots att detta värde påvisar samstämmighet i uppfattningar går det inte att utesluta att det kan finnas vissa skillnader mellan olika grupper. Därför gjordes separata analyser av gruppernas intra- och interkorrelationer och samtliga gruppernas genomsnittsgrider.

Som framgår av nedanstående tabell ligger de olika gruppernas intra- och interkorrelationer mellan 0.41 och 0.27, vilket visar att homogeniteterna är måttliga både inom och mellan grupperna.

Tabell 11:1 Homogeniteter inom och mellan olika grupper av investerare och kreditgivare

Variabel \ Homogenitet	Högsta intra-homogenitet	Lägsta intra-homogenitet	Högsta inter-homogenitet	Lägsta inter-homogenitet
Huvudinriktning	0.354	0.326	0.346	0.346
Inriktning	0.377	0.318	0.369	0.313
Erfarenhet	0.399	0.291	0.389	0.298
Kön	0.407	0.337	0.367	0.367
Ort	0.393	0.352	0.366	0.296
Uppdrag	0.395	0.268	0.358	0.312

Siffrorna anger korrelationerna för hela grider inom och mellan olika grupper med avseende på huvudinriktning, inriktning, erfarenhet, kön, ort och eventuella uppdrag. Eftersom huvudinriktning och kön bara består av två grupper vardera (investerare och kreditgivare respektive män och kvinnor) är siffrorna för högsta och lägsta interhomogenitet identiska.

Analyserna av gruppernas genomsnittsgrider visar att för 10 grupper överensstämmer formeringarna av både element och begrepp väl med mönstret i genomsnittsgriden för samtliga investerare och kreditgivare. I 5 gruppers genomsnittsgrider är det svårt att tydligt urskilja alla klusterbildningar eftersom ett eller flera begrepp har ganska nära kontakt med andra kluster. De två begrepp som i dessa fem gruppers genomsnittsgrider visar störst benägenhet att inta ett något annorlunda läge jämfört med i genomsnittsgriden för samtliga investerare och kreditgivare (se figur 11:1) är begrepp 2, som handlar om muntliga upplysningar, och begrepp 8, som handlar om revisorernas kompetens. I en annan grupps genomsnittsgrid formar begreppen kluster i en annan inbördes ordning än i övriga genomsnittsgrider. Bakom denna något udda genomsnittsgrid står de investerare som har erfarenhet av ekonomiarbete i företag. En förklaring till avvikelserna skulle kunna vara att dessa tre respondenter har en mer direkt insyn i företagets vardagssituation än övriga respondenter och att detta avspeglas i deras uppfattningar. I resterande 3 grider har axlarna bytt plats med varandra. För dessa tre grupper – aktieanalytikerna på säljsidan, intressenterna med minst erfarenhet och intressenterna med mellan 10 och 19 års erfarenhet – utgörs den första dimensionen av *användarperspektivet* och den andra dimensionen av *utförarperspektivet* i stället för tvärt om. Även om komponent 2 förklarar lite mer av variansen än komponent 1 för dessa grupper är det samma element och begrepp som ligger till grund för tolkningarna. Det senare indikerar att dessa tre gruppers uppfattningar är snarlika övriga grupper.

Trots gjorda iakttagelser är intrycket att skillnaderna mellan grupperna är små. En förklaring till att det inte går att hitta några avgörande skillnader mellan olika grupper av investerare kan ha sin grund i svårigheterna att avgöra vilken kategori vissa respondenter hör hemma i. Samtliga investerare har eget aktie- eller fondinnehav och många av dem skulle kunna placeras i flera kategorier med tanke på deras erfarenhet av olika arbetsuppgifter. Något mer förvånande kan det tyckas vara att skillnaderna mellan investerare och kreditgivare är ganska små. En skillnad är att vissa element (främst datasäkerhet) och begrepp (främst behovet av muntliga upplysningar) placeras sig något annorlunda i kreditgivarnas genomsnittsgrid än i investerarnas genomsnittsgrid. Detta leder dock inte till att dimensionerna (axlarna) ges olika tolkningar. En annan iakttagelse är att andelen ”outliers” är mindre bland kreditgivarna än bland investerarna.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

Det sammanfattande intrycket från jämförelserna mellan olika grupper av investerare och kreditgivare är att skillnaderna i uppfattningar är små mellan dem som har olika arbetsinriktning eller är verksamma i olika städer. Inte heller framträder några avgörande skillnader i uppfattningar mellan kvinnor och män eller med hänsyn tagen till olika erfarenhet. I detta avseende påminner resultaten om de resultat som visade sig gälla för revisorerna i del I. Inte heller i det fallet framkom några avgörande skillnader i uppfattningar mellan olika grupper. Den enda skillnad som går att spåra i detta avseende är att revisorernas samstämmighet i uppfattningar, både inom och mellan grupperna, visade sig vara aningen högre än för investerarna och kreditgivarna.

11.3 Retester

De fem respondenter som valdes ut till denna del av studien uppvisar en ganska god överensstämmelse mellan test och retest. I samtliga fall går det att urskilja i stort sett samma tankemönster i den nya griden som i originalgriden. För en av respondenterna är likheterna mycket stora. Korrelationerna mellan test och retest för de fem intressenterna visas i tabellen nedan. Där framgår också den genomsnittliga korrelationen för gruppen retestade intressenter.

Tabell 11:2 Korrelationer mellan test och retest

Respondent	Intressent A	Intressent B	Intressent C	Intressent D	Intressent E	Genomsnittlig intressent (A-E)
Korrelation test-retest	0.601	0.580	0.842	0.610	0.582	0.643

Siffran 0.64 är inte tillräckligt hög för att med den som enda grund hävda att respondenternas uppfattningar är stabila eller att resultaten är reliabla, men den överstiger klart korrelationen mellan alla investerare och kreditgivare i huvudundersökningen (0.34). Skillnaden mellan ovanstående två siffror ger stöd för att det finns vissa individuella skillnader i uppfattningar.

De fem respondenterna svarade i stort sett likadant när de ombads förklara skillnaderna i resultat mellan test och retest. Till att börja med sade de att varken testtillfället i sig eller formulärets utformning gjorde dem påmind om vilka siffror de skrev in i de olika rutorna fem månader tidigare. Vidare tyckte de att det var ganska svårt att rangordna granskningsobjekten med avseende på gradskillnader på skalorna. Avvikelse på ett eller två skalsteg betydde inte med säkerhet att de hade ändrat uppfattning. En respondent vittnade om att han utnyttjade den sjugradiga skalan på ett något bättre sätt vid retesttillfället och att det kan ha orsakat vissa mindre avvikelser, snarare än att han skulle ha ändrat uppfattning.

Att VD-kommentarerna ledde till jämförelsevis flest avvikelser mellan test och retest tyder på att det elementet var svårast för de fem respondenterna att bedöma av de 14 element som ingick i gridformuläret. En av respondenterna sade att han hade tittat på hur VD-kommentarerna var skrivna i några årsredovisningar efter den första intervjun och att han hade funderat på vilket fokus dessa egentligen har. En annan respondent berättade att det var knepigt att sätta sig in i hur revisorerna förhåller sig till VD-kommentarerna. Han frågade sig om revisorerna bara kontrollerar det som står skrivet eller om de i någon mån även analyserar materialet och försöker reda ut vad som ligger bakom de skrivna orden. Utifrån sina respektive uppfattningar förklarade fyra av de fem respondenterna att de kunde ha tänkt lite olika när de skulle rangordna just VD-kommentarerna vid de två testtillfällena. Det innebär att tolkningarna kring detta element måste göras med viss försiktighet.

Av de 12 begreppen gav graden av framtidsbedömningar respektive graden av muntliga upplysningar upphov till jämförelsevis flest avvikelser. Skälen till detta ansågs vara svårigheterna att avgöra på vilket sätt en revisor tar hänsyn till framtidsutsikter och hur han eller hon agerar för att skaffa vissa upplysningar. En annan synpunkt som fördes fram av två respondenter var att effekten av en revisors utökade uttalanden kan bedömas från olika utgångspunkter. Om det är uttalandet i sig som avses är effekten större än om det är revisorn som person som fokuseras. Ett uttalande om företagsstrategier är i allmänhet av stort intresse, men om det kommer från en revisor får det inte samma effekt på grund av att dennes kompetens i denna fråga anses något tveksam.

I anslutning till att avvikelserna mellan test och retest behandlades tillfrågades de fem personerna om sina åsikter om de element och begrepp som användes i gridformuläret. Då återkom de svårigheter som respondenterna uttalade avseende VD-kommentarer och i viss mån omfattningen av muntliga upplysningar. Frånsett att en respondent saknade en materiell anläggningstillgång som granskningsobjekt och att en annan gärna hade sett att eget kapital hade ingått i gridformuläret, gavs inga ytterligare förslag på saknade element eller begrepp. Å ena sidan kan det betraktas som ännu ett belägg för att intressenterna anser sig ha relativt liten insyn i revisorernas arbete. Å andra sidan kan det tas som ett tecken på att elementen är representativa, vilket i så fall ökar förtroendet för validiteten och bekräftar pilotundersökningens betydelse. Den senare tolkningen går i linje med de synpunkter som de retestade revisorerna lämnade i del I.

Med ledning av elementens och begreppens placeringar fick respondenterna även försöka tolka resultaten från sina respektive grider. Det gick någorlunda bra för dem att prata om de kluster som de olika begreppen bildade. Efter viss vägledning tyckte de sig kunna utläsa ett tankemönster som i stora drag speglar deras uppfattningar. När de fick ta del av resultaten från genomsnittsgriden för samtliga investerare och kreditgivare visade det sig vara ganska besvärligt för dem att sätta konkreta namn på axlarna i grafen. De hade alla svårt att karaktärisera den horisontella axeln, mer än att den på något sätt tycktes hänga samman med revisorernas arbete och kopplingen mellan revisorerna och företaget. När de övergick till den vertikala axeln kunde tre av respondenterna tämligen omgående ange att nyttan med revisionen för deras skull visade sig högst upp i grafen. Med viss hjälp kunde även de två andra stämma in i denna tolkning. Avslutningsvis jämfördes respondenternas försök till tolkningar av genomsnittsgriden med de olika tolkningar som jag hade gjort tillsammans med en kollega i forskningsgruppen. Ingen av respondenterna motsatte sig våra tolkningar eller kom med alternativa förslag.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

En jämförelse med resultaten från del I visar att intressenterna genomgående hade något svårare att diskutera sina avvikelser mellan test och retest och att tolka den grafiska framställningen av genomsnittsgriden. Av kommentarerna att döma hänger det samman med att de, till skillnad från revisorerna, utgår från en annan parts arbete. Vidare har de fem retestade intressenterna en marginellt högre genomsnittlig korrelation mellan test och retest (0.64) än de sex revisorer som genomgick motsvarande procedur (0.57). Det är dock svårt att dra några större växlar på detta, inte minst på grund av det begränsade urvalet. Räknar man bort den revisor som hade lägst korrelation mellan test och retest utjämnas skillnaden mellan grupperna nästan helt.

11.4 Öppna frågor

Nedan delas de öppna frågorna in i två huvudgrupper. Först behandlas svaren på frågorna 1, 2, 3 och 7. Därefter följer en genomgång av svaren på resterande tre frågor. Om inte annat anges är angivna citat hämtade från investerare.

11.4.1 Behov av en anpassad revision

En genomgång av svaren på de inledande frågorna visar att det i investerares och kreditgivares ögon finns både förtjänster och problem med revisionen. Å ena sidan anser samtliga respondenter att det finns klara fördelar. Å andra sidan visar det sig att grundläggande antaganden inte uppfylls och att det finns saker som inte granskas i önskad omfattning eller på bästa sätt.

Tabell 11:3 *Investerares och kreditgivares uppfattningar om revisionens fördelar*

1. Vad är den största fördelen med revisionen enligt gällande praxis?			
Kategori	Kontroll av företags redovisningsinformation		
Antal	72 st (100 %)		
Preciserad kategori	Granskningen i sig	Granskningen görs av en utomstående part	Granskningen ger informationen ökad trovärdighet
Antal	18 st (26 %)	27 st (37 %)	27 st (37 %)

Samtliga respondenter anser att revisorernas övervakning av företagets redovisningsskyldighet är den största förtjänsten med revisionen. Enligt tabell 11:3 kan svaren på denna fråga utan undantag relateras till revisionens kontrollfunktion. Vad respondenterna valde att lyfta fram som den viktigaste ingrediensen i denna kontrollmekanism visar sig i tre underliggande kategorier: 1) granskningen i sig, 2) att granskningen utförs av en utomstående part och 3) att granskningen ger ökad trovärdighet åt redovisningsinformationen. Som framgår av tabellen är det inte alltför stora skillnader mellan antalet svar i respektive kategori.

De respondenter som svarade att kontrollen i sig är den största fördelen med revisionen tog bl.a. upp att källmaterialet granskas och att granskningen styrs av ett regelverk.

”Att någon med tillgång till källmaterialet granskar verksamheten.”

De som angav att revisionen utförs av en utomstående part gjorde direkta eller indirekta jämförelser med att företaget självt skulle svara för säkerställandet. Nedanstående citat kan lyftas fram som ett exempel på att det anses vara en fördel att en neutral part sköter granskningen.

”Genomlysning med andra ögon/förutsättningar än företagets egna.”

Att granskningen utförs av en utomstående part ska inte uppfattas som liktydigt med att revisionen utförs tillräckligt oberoende. I några av svaren poängterades denna skillnad mellan vad som är önskvärt och vad som upplevs som en realitet. Ytterligare åsikter i samma riktning kommer till uttryck när svaren på frågan om den största nackdelen med revisionen behandlas.

”Oberoende (?) kontroll av övergripande finanser.”

De respondenter som i likhet med nedan refererade kreditgivare svarade att den största fördelen med revisionen är att den skapar ökad trovärdighet åt redovisningsinformationen, markerade att de litar mer på företagets redovisning tack vare revisionen.

”Man får något slags kvitto på att bolaget är ok.”

Sammanfattningsvis är det värt att notera att respondenternas uppfattningar om revisionens största fördel kan relateras till revisorernas övergripande uppgift, nämligen att övervaka de redovisningsskyldiga företagen och kvalitetssäkra den redovisningsinformation som lämnas ut till de redovisningsberättigade. Samtliga investerare och kreditgivare som deltog i studien ser med andra ord positivt på revisionen som fenomen.

Tabell 11:4 Investerares och kreditgivares uppfattningar om revisionens nackdelar

2. Vad är den största nackdelen med revisionen enligt gällande praxis?			
Kategori	Den följer inte postulaten	Den inriktas inte på ”rätt saker”	Den hanterar inte ”saker rätt”
Antal	31 st (43 %)	18 st (25 %)	23 st (32 %)

När det gäller frågan om den största nackdelen kan respondenternas svar delas in i tre övergripande kategorier. I vissa svar betonades sådana problem som kan relateras till revisionens grundläggande antaganden. I andra svar pekades det antingen på att revisorerna inte gör ”rätt saker” eller att de inte gör ”saker rätt”. Det kan konstateras att det finns en viss skillnad mellan investerares och kreditgivares svar på denna fråga. En större andel av kreditgivarna gav uttryck för att

den allvarligaste bristen är att revisionen inte lever upp till sådana saker som postulaten föreskriver.

Av de 31 respondenter som är kritiska till att revisionen inte lever upp till de grundläggande antagandena, riktade drygt hälften in sig på oberoendefrågan och den nära relationen mellan revisorerna och de företag som granskas. I flera svar gjordes direkta kopplingar till revisionsbyråernas ekonomiska beroende av sina klienter, bl.a. i nedanstående två citat från olika kreditgivare.

”Revisorer tycks vara för allierade med bolaget. Dåligt med ‘kritik’ och åsikter mot sin klient.”

”Kan vara ett problem att revisorn betalas av den han granskar, ev. konflikt rådgivning-revision.”

En annan grundläggande brist som flera investerare och kreditgivare lyfte fram som allra mest besvärande är att utfallet av revisionen inte kommuniceras tydligt nog.

”Den standardiserade revisionsberättelsen. Överhuvudtaget dålig insyn i deras arbete och deras metoder.”

”Att de inte får uttala sig i någon större utsträckning.”

Vidare svarade tre respondenter att de anser att den största nackdelen kan kopplas samman med ett annat av revisionens grundläggande antaganden, nämligen att nyttan med revisionen inte överstiger kostnaderna. Dessa respondenter uttryckte sig dock ganska försiktigt.

”Den ger kanske dålig valuta för pengarna.”

De flesta som är av uppfattningen att revisorerna inte gör ”rätt saker” från de redovisningsberättigades perspektiv riktade in sig på framtidsorienterade frågor. Vissa andra bedömde det som särskilt bekymmersamt att revisionen inte är tillräckligt inriktad på att upptäcka förbiseenden och oegentligheter. Vidare förde spridda röster fram att revisionen missar centrala områden och att den har skattemässigt fokus i stället för redovisningsmässiga utgångspunkter.

”Ej tillräckligt framåtriktad/affärsfokuserad.”

”Revisionen fokuserar på fel saker, dvs. frågor av akademiskt intresse mer än av praktisk betydelse.”

När det gäller åsikterna om att revisorerna inte gör ”saker rätt” går det att dela in svaren i tre i det närmaste lika stora underliggande kategorier, även om svaren

på sätt och vis kan sägas gå in i varandra. Några respondenter betonade att granskningen är för stereotyp och bara skummar på ytan. Andra påpekade att revisionen genomförs utan att hänsyn tas till företagets speciella förutsättningar eller till branschspecifika förhållanden. Ytterligare andra uttalade att revisionen inte utförs på ett sådant sätt att den kan betraktas som tillräckligt tillförlitlig.

”Svårt för revisorn att kontrollera mer än ytskiktet.”

”Upplever att branschkännedomen/villkoren tas för liten hänsyn till i revisionen. Alla företag bedöms efter samma mall.”

”Statisk, visar sig ibland (i efterhand) ha varit otillräcklig.”

Sammanfattningsvis går det att understryka att respondenternas svar på frågan om revisionens största nackdel täcker in olika områden som anses viktiga för en fungerande revision. Av intresse är också att det finns beröringspunkter mellan de tre övergripande kategorierna. De respondenter som gav uttryck för att revisionen inte är prisvärd kan grunda det påståendet på att de inte anser att revisionen är inriktad på ”rätt saker” lika väl som på att revisorerna inte gör ”saker rätt”. Att upplevda brister i fråga om revisionens postulat kan få följdverkningar beträffande hur utförandet av revisionen uppfattas kan illustreras med hjälp av följande citat:

”Den nära kontakten med företagsledningen gör att granskningen inte är tillförlitlig.”

Tabell 11:5 Investerares och kreditgivares uppfattningar om en utökad granskning

3. Finns det något som revisorerna skulle kunna granska i större omfattning för att investerare och kreditgivare ska få ett bättre informationsunderlag att grunda sina beslut på?						
Kategori	Strategi, prognos	Värderingsfrågor	Verksamheten externt	Verksamheten internt	Kassaflöde och delårsrapport	Riskfyllda åtaganden och avtal
Antal	20 st (28 %)	20 st (28 %)	13 st (18 %)	11 st (15 %)	8 st (11 %)	8 st (11 %)

Till följd av att åtta respondenter angav granskningsobjekt som tillhör två olika kategorier överstiger den totala summan 100 %.

När det gäller frågan om en eventuell utökning av revisionen svarade samtliga respondenter att utökade granskningsuppgifter skulle kunna vara värdefulla. Som framgår av ovanstående tabell gavs förslag på både sådana granskningsobjekt som ingick i gridformuläret och sådana som inte gjorde det. 20 respondenter anser att en utvidgad genomgång av strategier, prognoser och framtids-

planer skulle vara värdefull. I några fall påpekades att denna granskning skulle vara krävande för revisorerna.

”VD:s kommentarer och prognoser.”

”Vad som är viktigt framåt i tiden. Detta kräver dock stor kunskap om bransch och marknad etc.”

Lika många anser att en utökad granskning av att tillgångarna är riktigt värderade skulle vara önskvärd för att ge intressenterna ett bättre informationsunderlag att grunda sina beslut på. Värt att påpeka är att de förändrade redovisningsreglerna för värdering av goodwill – där en mer marknadsmässig bedömning numera ska göras – var något som flera respondenter tog upp i sina svar. I dessa fall kan man således även se en koppling till en mer framtidsorienterad granskningsaktivitet.

”Kritisk granskning och kontroll av tillgångsvärdering.”

”Goodwillvärden, marknadsmässig tillgångsvärdering.”

En utökad granskning av företagets externa och interna verksamhet var andra saker som togs upp. Den externa verksamheten omfattar exempelvis affärsprocesser, konkurrenssituationer, kundrelationer och miljöfaktorer. Till den interna verksamheten räknas bl.a. styrelsens, ledningens och anställdas förehavanden, produktiviteten samt interna rutiner och kontrollsystem.

”Ja, affärsrelaterade frågor. Börsnoterade bolags specifika frågeställningar där balansen möjligheter/risker tydliggörs.”

”Mer granska rutiner och internkontroll, även rutiner utanför själva redovisningen.”

Vidare pekade ett mindre antal respondenter på betydelsen av att revisorerna utökar granskningen av vissa rapporter, såsom kassaflödesanalyser och delårsrapporter. Vissa andra önskade att revisorerna i större omfattning skulle granska riskfyllda åtaganden och avtal.

”Åtaganden (pensioner/garantier). Krav och anspråk som finns enligt gamla (och nya) avtal.”

Sammantaget kan konstateras att majoriteten av de tillfrågade investerarna och kreditgivarna anser sig vara i behov av att ytterligare granskningsinsatser görs. Respondenterna gav olika förslag på sådant som skulle kunna granskas i större utsträckning. De sade sig ha nytta av att få veta om företagets framtidsplaner är

realistiska, hur den interna och externa verksamheten fungerar, om företaget har riskfyllda åtaganden samt att gjorda värderingar går att lita på.

Tabell 11:6 *Investerares och kreditgivares uppfattningar om inriktningen på revisionen*

7. Vad skulle Du allra helst vilja att revisorerna tydligast inriktar sig på?					
Kategori	Räkenskaper- nas riktighet	Framtids- orienterade frågor	Kommuni- kationen	Oberoendet	Vet ej
Antal	41 st (57 %)	31 st (43 %)	6 st (8 %)	3 st (4 %)	3 st (4 %)

Tio respondenter angav sådant som tillhör två olika kategorier och en respondent angav sådant som tillhör tre olika kategorier. Därmed överstiger den totala summan 100 %.

De två första kategorierna i ovanstående tabell – räkenskaper-
nas riktighet och framtidsorienterade frågor – täcker in vad den stora majoriteten av respondenter helst vill att revisionen ska inriktas på. I övrigt gavs förslag av en delvis annan karaktär, nämligen att revisorerna ska ta i tu med kommunikationen till intressenterna och värna om att arbeta mer oberoende. Tre respondenter kunde inte ta ställning till vad de skulle vilja att revisorerna främst inriktar sig på.

Noterbart är att tio av de elva respondenter som angav mer än en huvudinriktning kombinerade räkenskaper-
nas riktighet och framtidsorienterade frågor. Det visar att båda inriktningarna anses värdefulla och att det inte behöver vara ett motsatsförhållande mellan att stärka tilltron till de historiska siffrorna och att inrikta revisionen på områden som är centrala för investerares och kreditgivares beslutsfattande.

De flesta svar som fördes till kategorin om räkenskaper-
nas riktighet kan relateras till de fördelar som respondenterna tog upp. I några svar betonades dock vikten av att revisorerna söker efter fel och brister, vilket har en direkt koppling till en av de angivna nackdelarna. Den av redovisningens tre kvalitativa egenskaper som framträder tydligast i svaren på denna fråga är tillförlitlighet.

”Siffergranskning, så att man vet att man kan lita på redovisningen.”

”Att bolagen följer redovisningsprinciper och inte gör ogrundade aktiveringar etc.”

”Upptäcka fel och brister, ‘watchdog’ för företagsledning. Se igenom skönmålningar av värdet på alla sorters tillgångar och skulder.”

De svar som fördes till kategorin framtidsorienterade frågor har också sina speciella beröringspunkter. Svaren kan undantagslöst relateras till den fram-

förda nackdelen att revisionen inte inriktas på ”rätt saker”. En annan av redovisningens kvalitativa egenskaper, relevans, kommer då i förgrunden.

”Belysa risker i ett företag samt peka på framtida potential.”

”Marknadspotential och framtidsutsikter.”

”Att de utvecklade sitt arbete, så att de även tittade mer ingående på t.ex. strategier m.m.”

Vikten av att utfallet av revisionen kommuniceras tydligt och att granskningen utförs tillräckligt oberoende har tydliga samband med nackdelarna beträffande revisionens postulat. De respondenter som lämnade dessa svar visar en önskan om att upplevda brister ska åtgärdas och att revisionen i första hand ska vara till nytta för intressenterna. Även om nedanstående citat är hämtade från två investerare tycks kreditgivarna som grupp vara mer bekymrade för revisorernas svårigheter att agera tillräckligt oberoende och den ringa kommunikationen.

”Att förbättra revisionen och framför allt rapporteringen till oss intressenter.”

”Att vara aktieägarnas ögon och öron i bolaget.”

Sammantaget visar respondenternas svar att det finns ett intresse av att revisionen hanterar både räkenskapernas riktighet och framtidsorienterade frågor. Det betyder att det finns behov av att revisionen ska stärka redovisningens tillförlitlighet och inriktas på relevanta områden.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

En framträdande skillnad mellan å ena sidan investerarna och kreditgivarna och å andra sidan revisorerna har att göra med revisorernas eventuella inriktning på att granska framtidsorienterad information. Medan det bland investerare och kreditgivare finns åsikter om att det är väsentligt att revisorerna inriktar sig på både räkenskapernas riktighet och framtidsorienterade frågor, är majoriteten av revisorerna av den uppfattningen att revisorerna i första hand ska koncentrera sig på sådan information som kan göras tillförlitlig.

11.4.2 Dubbla kommunikationsproblem

Svaren på de tre återstående öppna frågorna visar att investerarna och kreditgivarna har önskemål om att få mer information, både om revisorernas arbete och om revisionens utfall.

Tabell 11:7 *Investerares och kreditgivares uppfattningar om en reducerad granskning*

4. Finns det något som revisorerna skulle kunna granska i mindre omfattning utan att investerare och kreditgivare riskerar att få ett sämre informationsunderlag att grunda sina beslut på?					
Kategori	Detaljer och sifferposter	Interna rutiner	Framtidsorienterade poster	Skatter och avgifter	Vet ej
Antal	16 st (22 %)	11 st (15 %)	10 st (14 %)	4 st (6 %)	33 st (46 %)

Eftersom två respondenter angav granskningsobjekt som tillhör två olika kategorier överstiger den totala summan 100 %.

Av tabellen framgår att två av de vanligaste förslagen var att granskningen av detaljer och sifferposter samt företagets interna rutiner skulle kunna minska i omfattning. Till detaljer och sifferposter räknas kontroller och avprickningar av enskilda konton, avstämningar av kassa och bank samt obetydliga periodiseringar. Interna rutiner innefattar sådant som attestrutiner, anställningsvillkor och internkontroll. Av nedanstående tre citat lämnades det sista av en kreditgivare.

”En del saker som t.ex. anställningsvillkor – de har inte så mycket inverkan på investeringsbeslut ändå.”

”‘Småsaker’ som granskas för att det går lätt.”

”‘Pricka konton’ kan överlåtas till internkontroll.”

Utöver detta fanns det respondenter som svarade att de vill att revisorerna ska granska framtidsorienterade poster respektive skatter och avgifter i mindre utsträckning än vad de gör enligt gällande praxis. Det kan konstateras att det med ett undantag enbart var investerare som framförde dessa förändringsförslag. När det gäller skatter och avgifter har önskemålen att göra med att revisorerna anses lägga ned relativt mycket tid på att granska moms. De respondenter som gav detta reduceringsförslag satte samtidigt högsta möjliga siffra i den aktuella rutan i gridformuläret. Att vissa respondenter vill att granskningen av framtidsorienterade poster ska minska hänger inte samman med att revisorerna anses lägga ned speciellt mycket tid på detta. Det handlar i stället om att revisorerna inte anses ha tillräcklig kompetens inom detta område. Några respondenter tydliggjorde detta samband i sina skriftliga svar. I gridformulären kan man också se att alla respondenter som vädrar denna synpunkt genomgående noterade låga siffror beträffande revisorernas kompetens för den eller de framtidsorienterade poster som de satte på pränt i sina skriftliga svar.

”VD:s kommentarer och framtida utvecklingsplaner. Detta kan de inte.”

”Det de är dåliga på, ‘blind leder blind’.”

Det kanske mest uppseendeväckande är att nästan hälften av respondenterna inte kunde ange någonting som revisorerna skulle kunna granska i mindre omfattning. I några få av dessa svar påpekades det att all granskning som görs är till nytta för intressenterna, men det stora flertalet uttryckte att kännedomen om vad revisorerna gör är liten och att de av det skälet inte kunde lämna några väl-motiverade neddragningsförslag.

Tabell 11:8 Investerares och kreditgivares uppfattningar om effekterna av revisorers utökade uttalanden

5. Vilka eventuella effekter skulle utökade uttalanden från revisorer få?					
Kategori	Påverkar investerare/kreditgivare	Påverkar bolaget	Påverkar börskursen	Påverkar synen på revisionsberättelsen	Kan påverka på olika sätt
Antal	39 st (54 %)	12 st (17 %)	12 st (17 %)	1 st (1 %)	8 st (11 %)

Ovanstående fråga ställdes inte för att få svar på om utökade uttalanden skulle få övervägande positiva eller negativa effekter, utan för att få synpunkter på effekter från olika utgångspunkter. Bland de respondenter som inriktade sina svar på hur de själva skulle påverkas av utökade uttalanden från revisorerna – till denna kategori fördes nästan alla kreditgivares svar – var den stora majoriteten av den uppfattningen att det skulle leda till ökad öppenhet och bättre beslutsunderlag. Endast tre respondenter svarade att det enbart skulle vara till nackdel för dem att få ta del av utökade uttalanden.

”Mer transparens, bättre prognosunderlag.”

”Utökade och tydliga uttalanden kan ge bättre investeringsunderlag vilket kan öppna för inhemska och utländska aktörer.”

”Ger mer kött på benen. T.ex. vad de har granskat, vad de har tittat extra noga på, vilka frågor de ställt till företagsledning och vilka svar de fått!”

De flesta som valde att utgå från de granskade bolagens situation betonade att den nära relationen mellan bolag och revisorer förmodligen skulle försämrats. Vidare noterades att det skulle kunna ställas ökade krav på bolagen och att revisorernas uttalanden skulle kunna påverka bolagens möjligheter att skaffa kapital.

”Ökar pressen på bolaget att vara tydligt och konsistent i informationen.”

”Svårigheter att attrahera kapital för de bolag som revisorn uttalar sig negativt om. Naturligtvis positivt för företaget om revisorn uttalar sig positivt.”

De som satte börskursen i första rummet poängterade att kurssvängningarna skulle öka. Likaså påpekades det att marknaden skulle behöva tid på sig för att anpassa sig till de nya förutsättningarna, men att det skulle vara positivt på sikt.

”Det skulle sannolikt öka volatiliteten i aktiemarknaden, på gott och ont. Kanske skulle riskpremien sjunka på sikt. Bra!”

”Ökad volatilitet överlag på börser pga. nyhetsdrivande kurser. Positivt när marknaden kan hantera informationen (är mogen).”

Som framgår av ovanstående tabell gjorde en respondent en direkt koppling till synen på revisorernas offentliga rapportering. Han svarade att utökade uttalanden skulle leda till att han till skillnad mot idag skulle kunna tänka sig att läsa revisionsberättelsen. Vidare betonade åtta respondenter att utökade uttalanden skulle kunna få effekter på olika sätt.

”Oklart, det beror på vilket förtroende man har för revisorn som sådan.”

Det sammanfattande intrycket är att respondenterna uttryckte att utökade uttalanden inte bara kan få direkta effekter för investerare och kreditgivare, utan även att en större öppenhet från revisorernas sida kan få andra konsekvenser.

Tabell 11:9 Investerares och kreditgivares uppfattningar om att revisorer ska få lämna utökade uttalanden

6. Vilken är din åsikt om att revisorerna skulle få uttala sig i utökad omfattning och om sådant som de inte uttalar sig om idag?				
Kategori	Positiv	Positiv, om det sker i ordnade former	Kluven	Negativ
Antal	31 st (43 %)	30 st (42 %)	8 st (11 %)	3 st (4 %)

Tabellen visar att en stor majoritet av respondenterna är positiva till att revisorerna ska få uttala sig om sådant som de inte uttalar sig om enligt gällande regelverk och praxis. Endast tre respondenter svarade att de inte vill att revisorerna ska lämna utökade uttalanden.

De som ställde sig positiva till utökade uttalanden kan delas in i två i det närmaste lika stora grupper. Respondenterna i den ena av dessa grupper betonade att de var positivt inställda till en sådan förändring. Det ska dock inte tolkas som

att de vill att revisorerna ska lämna uppgifter om allt mellan himmel och jord eller att de ska uttala sig i tid och otid. Med tanke på hur dessa respondenter besvarade övriga öppna frågor hänger det snarare samman med att innehållet i den nuvarande revisionsberättelsen anses relativt intetsägande. Respondenterna i den andra positivt inställda gruppen betonade att utökade uttalanden behöver göras i ordnade former. I svaren framhölls dels att revisorerna måste vara kompetenta inom de områden de uttalar sig om, dels att standarder behöver utformas. Det konstaterades också att en förändring som denna kan behöva tid för att sätta sig och även att den kan äventyra bolagets relation till revisorn. Det mittersta av nedanstående fem citat kommer från en kreditgivare.

”Mycket positivt, det skulle komplettera bilden och ge oss intressenter en bättre och mer nyanserad bild.”

”Positivt, men kanske lite ovant och ‘rörigt’ innan det satt sig.”

”Positivt för intressenterna utifrån att revisorerna bedöms ha kompetens inom just det ‘område’ de uttalar sig om.”

”Det är önskvärt med utökad information, dock måste standards utarbetas så att oberoendet kvarstår och innehållet i uttalandena inte blir föremål för osäkerhet.”

”Så länge det inte äventyrar möjligheten till full öppenhet från bolagen skulle det vara positivt.”

Elva respondenter var antingen tveksamma eller motståndare till att revisorerna skulle ges möjlighet att lämna utökade uttalanden. Bland dessa återfinns bara en kreditgivare. Nedanstående citat är hämtat från en av de tre respondenter som ställde sig negativ till att få ta del av utökade uttalanden från revisorerna.

”Mycket negativ. För mycket brus – minskad uppmärksamhet när väl befogat.”

Sammanfattningsvis kan konstateras att majoriteten av de tillfrågade investerarna och kreditgivarna anser sig ha ett behov av att få ta del av mer information. De upplever att det rör sig om dubbla kommunikationsproblem. Det handlar dels om att utfallet av revisionen inte rapporteras tillräckligt utförligt i revisionsberättelsen, dels om att det till delar är oklart eller okänt för dem vad revisorerna de facto gör. Det framgår också att respondenterna anser att en ökad öppenhet från revisorernas sida skulle få effekter för olika parter och att det skulle ta tid innan alla vant sig vid de nya förhållandena.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

Beträffande sådant som skulle kunna granskas i mindre omfattning finns en överensstämmelse mellan parterna såtillvida att vissa detaljer och sifferposter angavs som möjliga neddragningsområden. En annan likhet är att hälften av investerarna och kreditgivarna respektive en tredjedel av revisorerna undvek att ge förslag på neddragningar. I investerarnas och kreditgivarnas fall hänger det i stor utsträckning samman med en begränsad insyn i vad revisorerna gör, medan det i revisorernas fall beror på att den granskning som görs anses erforderlig. En framträdande skillnad är att investerarna och kreditgivarna är mindre pigga på att revisorerna ska dra ned på granskningen av skatter och avgifter än vad revisorerna är. Vidare saknar förslaget från tiotalet investerare om en minskad granskning av framtidsorienterade poster motsvarighet bland revisorerna. Denna skillnad kan kopplas till synen på revisorernas kompetens att granska den framtidsorienterade informationen.

Beträffande hur utfallet av revisionen ska kommuniceras framträder ett stort förväntningsgap. Medan 85 % av de tillfrågade intressenterna anser att de skulle vara betjänta av en innehållsrikare rapportering, vill endast 7 % av de tillfrågade revisorerna lämna utökade uttalanden. Tydligare än så kan knappast skillnaden mellan användarintressen och utförarintressen visas.

11.5 Revision från skatteverkets perspektiv

Tillsammans med svaren på de öppna frågorna visar skattespecialistens grid att hans syn på revisionen till delar överensstämmer med investerarnas och kreditgivarnas uppfattningar. Samtidigt framkommer att han har andra behov än vad han bedömer att övriga intressenter har.

PCA visar att 59 % av variansen förklaras av den första komponenten och att nästan 73 % av variansen förklaras av de två första komponenterna tillsammans (se bilaga 22). Den relativt höga andel av variansen som förklaras av den första komponenten visar, tillsammans med de relativt låga andelar som resterande komponenter förklarar, att det finns en särskilt central dimension i skattespecialistens tankemönster⁹. Den dimensionen har en direkt koppling till skattefrågor. Den ena ändpunkten av den *fiskala dimensionen* visar vad skatteverket har nytta av att revisorerna granskar. Den andra ändpunkten av denna dimension visar vad skattespecialisten tycker är mindre viktigt för sitt vidkommande, men av stor vikt för investerares och kreditgivares vidkommande samt för bolagets rykte.

⁹ Denna dimension förklarar mest av variansen i en oroterad grid.

När man roterar griden vrider den sig ett åttondels varv och då går den fiskala dimensionen från det nedre vänstra hörnet till det övre högra hörnet i figur 11:3 ovan. Det nedre vänstra området i den roterade griden kan kallas för skatteverkets hörn, medan det övre högra området kan benämnas övriga intressenters hörn. I den roterade griden framträder en horisontell och en vertikal dimension. Den horisontella dimensionen symboliserar dåtid kontra framtid och i den vertikala dimensionen ställs revisorernas siffergranskning mot frågor som är viktiga för företagets konkurrenskraft.

Av griden framgår att skattespecialisten helst ser att revisorerna inriktar sig på att granska den *fiskala, historiska och sifferbaserade* informationen och likaså att han uppfattar att revisorerna lägger ned relativt mycket tid på denna sorts granskning. Det som skatteverket har nytta av anses tämligen enkelt för revisorerna att granska. I relativt stor utsträckning bedömer skattespecialisten att den interna kontrollen kan utnyttjas för denna granskning och att de olika objekten kan granskas och bedömas med förhållandevis hög precision. Moms (element H) är det granskningsobjekt som tydligast symboliserar skatteverkets nytta av revisionen, men även osäkra fordringar (element A), attestrutiner (element F) och anställningsvillkor (element L) har en tydlig hemvist i detta område.

Griden visar också att skattespecialisten uppfattar att olika intressenter har olika stor nytta av att olika saker granskas. Samtidigt som han anser att revisorerna kompetensmässigt är väl lämpade att utföra den granskning som skatteverket tycker är viktig, sätter han vissa frågetecken för i vilken utsträckning revisorerna kan svara upp mot övriga intressenters behov. Den information som är *beslutsnyttig, framtidsorienterad och företagsspecifik* anses vara svår för revisorerna att granska med hög precision. Inte minst beroende på att denna granskning kräver muntiga upplysningar och branschkunskaper. De tre granskningsobjekt som återfinns i det övre högra hörnet – strategier (element J), produktivitet (element G) och VD-kommentarer (element B) – anses vara av stor vikt för investerare och kreditgivare men samtidigt svåra för revisorerna att hantera.

Svaren på de öppna frågorna förstärker det som griden visar. I flera avseenden går skattespecialistens svar också i linje med investerarnas och kreditgivarnas svar på de öppna frågorna. Den i skattespecialistens ögon största förtjänsten med revisionen är att en oberoende och sakkunnig person går igenom materialet och uttalar sin uppfattning om detta. Samtidigt konstaterade han att revisionen är partiell och att det finns risk att revisorerna missar sådant som är väsentligt eftersom de vanligtvis inte har branschspecifika kunskaper. I anslutning till detta noterade han att det inte är rimligt att ytterligare inskränka revisionen.

Vad gäller frågan om att revisorerna skulle kunna granska något i större omfattning för att ge intressenterna ett bättre informationsunderlag, gjorde han en distinktion mellan vad investerare kan tänkas önska sig och vad som är av särskilt intresse för samhället (precis den distinktion som framträder i griden). Medan företagens framtidsplaner kan vara av stor vikt för investerare framstår det från skatteverkets synpunkt som önskvärt att ingående fakturor granskas i utökad omfattning för att problemet med fiktiva fakturor ska kunna stävjas.

Skattespecialistens uppfattning är att revisionen skulle tillmätas större betydelse om revisorerna fick rapportera mer öppet i stället för att begränsa sig till de standardiserade uttalanden som nu görs. Eftersom alla inte känner till att revisionen sker med utgångspunkt från väsentlighets- och riskaspekter betonade han det naturliga i att revisionsberättelsen inte anses svara upp mot det som den förväntas leverera. I det skriftliga svaret framgår att en ökad öppenhet skulle tas emot positivt och att uttalandena i revisionsberättelsen även bör innefatta vad som har granskats. Han påpekade även att revisorerna givetvis inte ska uttala sig om företagshemligheter och annat som kan skada företaget, men att företaget får tåla kritik om fel föreligger eftersom revisionen ska vara oberoende.

Jämförelser mellan skattespecialistens och revisorers uppfattningar

Å ena sidan förefaller skattespecialisten ha ungefär samma uppfattningar som revisorerna om vad de sistnämnda koncentrerar granskningen på och vad som är till särskild nytta för investerare och kreditgivare. Å andra sidan framträder vissa skillnader. En skillnad är att skattespecialisten är mer tillfreds med att revisionen har relativt stora fiskala inslag än vad revisorerna är. Medan skattespecialisten önskar att revisorerna även fortsättningsvis ska lägga ned relativt mycket tid på att granska skatter och avgifter och att de helst ökar uppmärksamheten på dessa och liknande granskningsobjekt, visade sig många revisorer vilja dra ned på den skatterelaterade granskningen. En annan skillnad är att skattespecialisten ser positivt på att revisorerna skulle få tillåtelse att lämna utökade uttalanden, något som en stor majoritet av revisorerna är motståndare till.

11.6 Fokusgruppintervjun

Även om de fem deltagarna i fokusgruppintervjun (rundabordsamtalet) inte alltid var helt överens i sina åsikter var enigheten överlag ganska stor. I de flesta avseenden bekräftades resultaten från huvudundersökningen och även de påvisade skillnaderna i uppfattningar mellan intressenter och revisorer.

Nedanstående redogörelse för rundabordsamtalet är indelad i fyra områden: granskningen av olika sorters redovisningsinformation, revisionsberättelsen och informationen till intressenterna, svåra balansgångar och andra problem samt investerare och övriga intressenter som revisorernas uppdragsgivare. Om inte annat anges kommer citaten från representanterna för ägarintressen.

Om vilken granskning som är till hjälp för investerare, kreditgivare och andra

Ett område som avhandlades var vilken sorts information som investerare och kreditgivare är i behov av att revisorerna granskar. Deltagarna betonade vikten av att revisorerna granskar och uttalar sig om siffrorna i balans- och resultaträkningen, informationen i förvaltningsberättelsen och att de verkar för att det redovisningsskyldiga företaget följer lagar och rekommendationer. I detta sammanhang uttrycktes ett stort förtroende för revisorerna. Deras kunskap i fråga om att kontrollera faktauppgifter och historiska siffror ansågs gedigen.

Vidare betonades vikten av att granskningen i möjligaste mån bidrar till att intressenterna inte blir lurade. Det innebär bl.a. att revisorerna ska kontrollera att viktiga saker inte förbises och att skatteregler följs. Likaså ansågs det viktigt att revisorerna anstränger sig för att upptäcka om eventuella oegentligheter förekommer. I anslutning till detta kom deltagarna in på hur granskningen av företagets interna kontrollsystem spelar in. En åsikt var att en granskning av internkontrollen kan vara användbar för att förhindra att anställda agerar i syfte att tillskansa sig ekonomiska fördelar. Samtidigt betonades att den interna kontrollen sällan fångar upp ”speciallösningar” eller eventuella bedrägerier iscensatta av ledningspersonal. Sådana upptäckter kräver en mer ifrågasättande attityd från revisorernas sida. Deltagarna ställde sig tveksamma till revisorernas intresse för och kompetens inom detta område. Framför allt ansågs brottsbekämpning vara något som revisorerna inte gärna vill befatta sig med dels till följd av att de saknar sådan utbildning, dels till följd av att det uppfattas som en myndighetsutövning som är känslig för relationen till det granskade företaget.

Som bekräftelse på huvudundersökningens resultat menade deltagarna att värderingar av olika poster och granskningen av siffrorna i balans- och resultaträkningen i viss mån inkluderar framtidsbedömningar. Diskussionen kretsade kring vad som kan anses vara framtidsorienterad information med utgångspunkt från genomsnittsgriden för samtliga investerare och kreditgivare. Det uttrycktes en oro för att tillförlitligheten i granskningen riskerar att minska ju mer framtidsorienterad räkenskapsinformation blir. Även om det poängterades att det redan finns värderingsmoment som kräver framåtriktade antaganden, betecknades den pågående övergången till marknadsmässiga värderingar av tillgångar som problematisk.

”Det här med goodwillvärdering enligt ‘impairment test’ innebär ju en bedömning av affärsverksamheten och affärsmodellen för många år framåt.”

Flera deltagare underströk att framtidsorienterad information även kan vara av mjuk karaktär och att sådan information kan vara nog så viktig. Framför allt ansågs investerare vara intresserade av att revisorerna tar sig an framtidsorienterad och affärsinriktad information i större omfattning än vad de gör för närvarande. Det bedömdes inte som eftersträvanvärt att revisorerna ska göra affärsmässiga bedömningar om företaget ska gå den ena eller andra strategiska vägen. Det ansågs vara att driva det hela för långt. Däremot lyftes riskanalyser fram som ett exempel på ett framtidsorienterat område där revisorerna, genom att sätta sig in i det aktuella bolagets affärsmodell, kan vara intressenterna behjälpliga. Samtidigt som det noterades att många framtidsorienterade frågor är av stor vikt för intressenterna, funderade deltagarna på revisorernas möjligheter att förkovra sig inom detta område. Inte nog med att redovisningens regelverk är omfattande och att det förändras snabbt, ju mer mjuka värden som ska granskas desto svårare tenderar revisorernas uppdrag att bli. De fem deltagarna reste således samma frågor som vissa respondenter i huvudundersökningen angående revisorernas förmåga att hantera den framtidsorienterade informationen.

Det framkom även att det finns ett behov av att revisionen är branschspecifik och anpassad till företags speciella förutsättningar. Deltagarna uppfattade att det också delvis fungerar på det sättet. I och med att revisionen ska styras av väsentlighet och risk kan den se något olika ut i olika företag och vara utformad på olika sätt i stora och små börsbolag. Deltagarna delade således inte den oro som vissa respondenter i huvudundersökningen gav uttryck för, nämligen att revisionen i normalfallet skulle vara för stereotyp.

Om innehållet i revisionsberättelsen och informationen till intressenterna

Den fråga som ägnades relativt sett störst tid under fokusgruppintervjun var den om revisorernas rapportering. Diskussionen handlade främst om revisionens utfall, men även om dess inriktning och utförande.

Inledningsvis gjordes uttalanden om att en ren revisionsberättelse kan ses som en sorts garanti, där en objektiv och utomstående person intygar att informationen i ett företags årsredovisning är rättvisande. En ren revisionsberättelse ansågs utgöra ett kvitto på att redovisningsinformationen är att lita på. Ju längre samtalet pågick desto mer devalverades detta kvitto. Inledande synpunkter att en ren revisionsberättelse skrivs om det inte finns några avvikelser, övergick till

ståndpunkter att en ren revisionsberättelse bara uttrycker att avvikelserna inte är stora. Åsikter om att en ren revisionsberättelse är ett kvitto på ordning och reda övergick till att bli ett kvitto på att det inte är oordning och oreda. Det deltagarna till slut kunde enas om var att en ren revisionsberättelse uttrycker att företaget har skött sig på eller över en miniminivå. Samtidigt ansågs det finnas ett visst värde i att få detta s.k. minimikvitto.

”Det är viktigt att få ett kvitto på att det är OK, det är minimigränsen. Men det ger inte läsaren förståelse för att det inte är så mycket som är säkert i det som är OK.”

Det kan konstateras att representanten för kreditgivarna gick något försiktigare fram än övriga deltagare. Han sade att om man vet vad som ligger bakom revisionen kan en standardiserad revisionsberättelse ha en uppgift att fylla. Samtidigt påpekade han att kreditgivare, till skillnad från investerare, kan begära ut viss konfidentiell information från revisorerna och att denna möjlighet färgade hans syn på rapporteringen om revisionens utfall.

Även om det kan vara till viss hjälp att en standardiserad revisionsberättelse är enkel att ta till sig, påpekade deltagarna att enkelheten måste ställas mot värdet av den information som delges. En standardiserad revisionsberättelse skapar en föreställning om att alla bolags årsredovisningar är lika problematiska eller oproblematiske och att alla processer är lika välskötta överallt, vilket inte speglar verkligheten eftersom det kan vara ganska stor skillnad på kvaliteten i olika bolags årsredovisningar och interna rutiner. Såväl representanten för kreditgivarna som övriga deltagare såg fördelar med utförligare revisionsberättelser. Samtidigt betonades att utökad information om revisionens utfall är en balansgång mellan att få del av viktig information och att företagshemligheter bevaras.

Deltagarna resonerade om vad som skulle underlätta för investerare och övriga intressenter och vilken information som revisorerna skulle kunna lämna ut. Bland de saker som diskuterades kan nämnas att flera skalsteg skulle kunna användas i en ren revisionsberättelse, att revisorerna skulle få lov att uttala sig om granskningen av företagets processer samt att revisorerna skulle ges möjlighet att peka på vissa saker relaterade till bolagets risker i antingen revisionsberättelsen eller kompletterande utlåtanden. Det föreslogs även att revisorerna skulle ges något större frihet på bolagsstämmorna när de svarar muntligt på frågor från aktieägare. Det poängterades att alla uttalanden måste göras i ordnade former.

”Om det var så att alla bolag hade lite tillägg och synpunkter, då vore det inte märkligt på något sätt.”

En av representanterna för ägarintressena påpekade att det är egendomligt att revisionsberättelsen ser likadan ut i alla bolag. I och med att det är det enda offentliga beviset för revisorernas arbete ansågs det inte underligt att utomstående betraktare frågar sig vad revisorerna gör och att detta förhållande visade sig i huvudundersökningen. Följaktligen konstaterade deltagarna att intressenterna skulle vara betjänta av att få information även om hur revisionen har utförts.

”Jag tillhör dem som skulle vilja ha ett helt annat upplägg. Jag tycker att det här med att ha en och samma revisionsberättelse, där varje och samt och punkt ser likadana ut, är konstigt. Bolagen ser inte likadana ut och revisorernas arbete ser inte likadant ut, inte ens i samma bolag mellan åren. Jag skulle tycka att det vore väldigt intressant att som ägare få reda på vad revisorerna har inriktat arbetet på under året eller vad som är särskilt viktigt i det här bolaget eller i den här branschen.”

Det framkom också att en utförligare rapportering skulle ge en ökad känsla av att revisorerna varit på alerten och gjort sådant som är värdefullt för intressenterna. Dessutom skulle det kunna vara ett kvitto på att revisorerna jobbar med ”rätt saker”. Nu får intressenterna lita på att revisorerna har gjort det som det åligger dem att göra och att de gjort det på bästa sätt.

”Vi har faktiskt ingen större uppfattning om vad revisorerna har gjort, hur mycket de har jobbat eller vad de har tittat på.”

Om svåra balansgångar och andra problem

Deltagarnas diskussion om ökad öppenhet från revisorernas sida visade sig vara ett av flera exempel på att revision handlar om svåra balansgångar och olika försök att tillgodose olika intressen. Å ena sidan var deltagarna av den uppfattningen att ökad transparens intuitivt känns som något eftersträvansvärt eftersom de då får reda på mer. Å andra sidan sade de sig vara medvetna om revisorernas utsatta position och deras ovilja att lämna utökade uttalanden. Det ansågs därför väntat att det råder ett stort gap mellan intressenter och revisorer inom detta område. En fråga som ställdes var vilket värde utökade uttalanden i revisionsberättelsen skulle få. Representanten för kreditgivarna pekade på att det finns en risk att ett utökat intygande från revisorerna kommer att följas av s.k. friskrivningar och en uttunning av ansvaret. Även om revisorerna är en yrkesgrupp som bedömdes vara extra utsatt, ansåg han att detta är en felaktig väg att gå.

”Ansvaret är vad det är och man ska inte tumma på sin heder. Vi ska kunna lita på att revisorn har gjort allt vad han kan och inte kunna slarva över det med en allmän mening, där man kan friskriva sig från allting. Det vore olyckligt.”

Deltagarnas uppfattning var att revisorerna skulle kämpa emot en utveckling mot mer öppenhet, bl.a. med hänvisning till tystnadsplikten. Framför allt förutspåddes att motståndet skulle gälla skriftliga uttalanden, åtminstone så länge det inte kan kompenseras av friskrivningar.

Revisorernas beroende av det granskade företaget visade sig vara en annan svår fråga. Å ena sidan är det nödvändigt för investerare och övriga intressenter att revisorerna är tillräckligt oberoende. Å andra sidan efterfrågas en revisor med stor kunskap om företaget och som då i någon mening kan anses tämligen beroende. Samma problembild tonar fram i en deltagares yttrande om att en revisor ska vara ett övervakande öga i företaget samtidigt som det måste råda ett gott samarbete och en tillit mellan revisorn, verkställande direktören, dennes stab och ledamöterna i en eventuell revisionskommitté. Om samarbetet inte fungerar kan företagsrepresentanterna försöka undanhålla viss information och då blir det ännu svårare för revisorerna att utföra granskningen. Företagsledningen har trots allt ett informationsövertag gentemot revisorerna. I sammanhanget lyftes vikten av integritet fram och likaså skillnaden mellan att ha insyn och att vara beroende. För revisorerna handlar det om att förena stor insyn med stort oberoende. Det ansågs bl.a. viktigt att revisorerna förmår att ställa krav på att för bolaget viktiga händelser ska anges i årsredovisningen, även om det går emot företagsledningens vilja.

Den relation som med nödvändighet etableras mellan revisorer och företagsledning ansågs kunna medföra att övervakningen av ledningens förehavanden får stå tillbaka för granskningen av den interna kontrollen och det som händer på underliggande nivåer i företaget. Deltagarna ifrågasatte om revisorerna vill inrikta granskningen på sådant som är svårt att genomskåda eller att söka efter det som inte visas upp och granska detta. I anslutning till detta togs ännu ett av revisorernas problem upp. Har revisorn väl flaggat för att en brottslig handling kan ha begåtts har han eller hon försatt företaget i en svår situation, åtminstone på kort sikt.

Det som gjorde deltagarna i fokusgruppintervjun oroliga var inte beroendeställningen i sig, utan att kontakterna har fått allt tydligare ekonomiska förtecken och att det i sin tur kan inverka på kvaliteten på revisionen. Deltagarna såg en fara i revisionsbyråernas förvandling till s.k. konsultvaruhus, särskilt med tanke på att revisorn förväntas vara ”den gode mannen”.

”Revisionsbyråerna måste ju få nya uppdrag i konkurrens med andra och är man bussig och stryker medhårs så ökar sannolikheten för att man får flera uppdrag.”

En fråga som diskuterades relativt ingående var att revisionsbyråer åtar sig revisionsuppdrag till förhållandevis låga ersättningar. Skälet till detta ansågs vara att revisorsprofessionen blivit en profession bland alla andra och att revisionsbyråerna prioriterat andra vägar att tjäna pengar. Deltagarna såg detta som ett branschproblem snarare än som ett problem för enskilda revisorer.

”Det allvarligaste problemet är att det normalt inte är ägarna som utser revisorerna, utan i praktiken är det företagsledningen, och att man håller nere revisionskostnaderna så mycket att man inte alltid har fått en revision som är tillfredsställande. För mig är det fullkomligt ointressant om revisionen kostar lite mer eller mindre, bara jag kan lita på den. Det retar mig att vi har den situationen att revisorerna inte ordentligt går ut och säger att de resurser de har till sitt förfogande inte har möjliggjort en granskning som de tyckt vara erforderlig.”

Det ansågs olyckligt att revisionsbyråerna i så stor grad organiserar revisionsuppdragen så att de ska ge lönsamhet. Det gör att många assistenter är inblandade och att jobbet i stor utsträckning går ut på att följa manualer och pricka listor. Bland deltagarna ansågs det finnas en fara i att revisionsuppdrag – som är starkt lönsamhetsorienterade och samtidigt utförs till relativt låga ersättningar – inriktas på sådant som går lätt att granska hellre än på sådant som är viktigt för intressenterna. Detta kopplades samman med de vanligaste förslagen på neddragningar som angavs i huvudundersökningen, nämligen att granskningen av detaljer, vissa sifferposter och företagets interna rutiner skulle kunna minska i omfattning.

Deltagarna lyfte också fram andra problem kopplade till revisionsuppdraget. Det konstaterades att revisorer är som vilka människor som helst och att de därför kan antas agera som andra personer i motsvarande situation skulle ha gjort. De ska klättra i hierarkin i det egna företaget och har då att rätta sig efter interna riktlinjer och anpassa sig till den rådande affärsfokuseringen i revisionsbyråerna. Revisorerna ansågs samtidigt ha ett behov av att minimera sina risker i form av skadestånd och att det därför kan vara tacksamt för dem att hänvisa till tystnadsplikten. Att revisorerna i alltför hög grad styrs av en rädsla att göra fel ansågs framkalla en viss sorts beteende som inte alltid gynnar intressenterna. Det påpekades också att utöver allt annat arbetar revisorerna under tidspress. Först ska bolaget ta fram informationen under ganska tidspressade förhållanden och sedan ska komplicerade transaktioner granskas på kort tid.

”Revisorer är väldigt riskaverta. De tänker på att de måste vara så säkra på vad de gör och säger. Revisorerna värnar om den egna tryggheten och säkerheten för mycket.”

Om att i praktiken vara revisorernas uppdragsgivare

Ett annat område som deltagarna kom in på var vilken part som är revisorernas egentliga uppdragsgivare. Eftersom revisorerna formellt väljs av ägarna och revisionsberättelsen är ställd till bolagsstämman var den samstämmiga uppfattningen att revisorerna i första hand ska gå ägarna till mötes. Samtidigt har revisorerna kommit att få en mycket vidare roll än så. Även om bolagsstämman rent formellt är det organ som utser revisorerna ska dessa tillgodose flera andra intressenters behov. Kreditgivare kan dra nytta av revisionen och förlita sig på att revisorerna gjort en granskning som är erforderlig även för deras vidare framtid. Samhället har en uttalad nytta av revisionen i och med att revisorerna är skyldiga att granska skatter och avgifter och att de ytterst har en anmälningsplikt när det gäller rent brottsliga förfaranden.

Att revisorerna ska tillgodose olika intressenters behov upplevdes inte som särskilt problematiskt, så länge hänsyn tas till ägarnas intressen. Det ansågs exempelvis rimligt att viss fiskal granskning ingår i revisorernas uppdrag, så länge det inte går för långt i den riktningen. Något mer problematiskt tenderar frågan att bli i och med att investerare och övriga intressenter inte är revisorernas enda uppdragsgivare. I praktiken har även det granskade företaget, revisionsbyrå och revisorsprofessionen en mer eller mindre uttalad ställning som revisorernas uppdragsgivare. Förhållandet mellan revisorerna och deras olika kontaktytor, och vad detta betyder för intressenterna, var något som deltagarna återkom till flera gånger under rundabordsamtalet.

Deltagarna var ense om att en mer ingående och bättre anpassad revision skulle vara av godo för investerare och övriga intressenter. De var också överens om att varken huvudägare, enskilda aktieägare, kreditgivare eller övriga intressenter aktivt drivit frågan om en delvis förändrad revision. I ett första skede kunde olika intressenter försöka verka för att få revisorerna att lämna fylligare information. Det föreslogs att huvudägare, framför allt de som sitter i valberedningar eller revisionskommittéer, i förväg skulle kunna uttrycka önskemål om att revisorerna ska redogöra för några av de viktigaste punkterna på bolagsstämman och även i övrigt verka för att revisorerna ska vara mer öppna. Det ansågs lättare att få revisorer att lämna ut uppgifter muntligt än skriftligt eftersom den senare formen lättare kan spridas och eventuellt vändas mot revisorerna. Från kreditgivarnas håll föreslogs att de oftare skulle kräva in underliggande material och särskilda granskningsrapporter. Detta skulle indirekt kunna påverka revisorerna att bli mer öppna. Det ansågs också viktigt att inte bara hålla en dialog på bolagsnivå, utan även på mer övergripande nivå och i debattform. Framför allt med tanke på att koden för bolagsstyrning nyligen har införts.

”Jag tror att det vore bra om revisorerna kunde förstå att tiderna har förändrats lite och att det krävs större öppenhet.”

Diskussionen om en bättre anpassad revision svepte över flera områden. En deltagare betonade hur viktigt det är att revisionsbranschen kan locka till sig riktigt kvalificerade personer. För att revisorerna ska kunna möta centrala befattningshavare inom svenskt näringsliv föreslog en deltagare ökade ersättningar till revisorerna, både avseende löneläget och arvudet för revisionsuppdragen. Samtidigt har ägarna anledning att ställa ökade krav på revisorerna. Även om revisorerna gör saker som är viktiga är det inte alltid säkert att de gör det som är viktigast ur ett ägarperspektiv.

”Bara för att ägarna har valt en revisor som själv bestämmer sin agenda behöver det inte vara så att ägarna är nöjda. De kanske vill att revisorerna ska inrikta sig på det här området eftersom det väcker oro, dvs. ett kravställande på revisorerna och inte bara ett accepterande att de gör det de själva tycker är viktigt.”

Avslutningsvis togs det upp att det kan finnas fog för många olika önskemål, men att verkligheten är beskuren och friheten därför inte så stor. Det finns lagar, regler och riktlinjer som styr revisionsverksamheten och dessa måste ändras på vissa punkter om man ska nå dit diskussionen för.

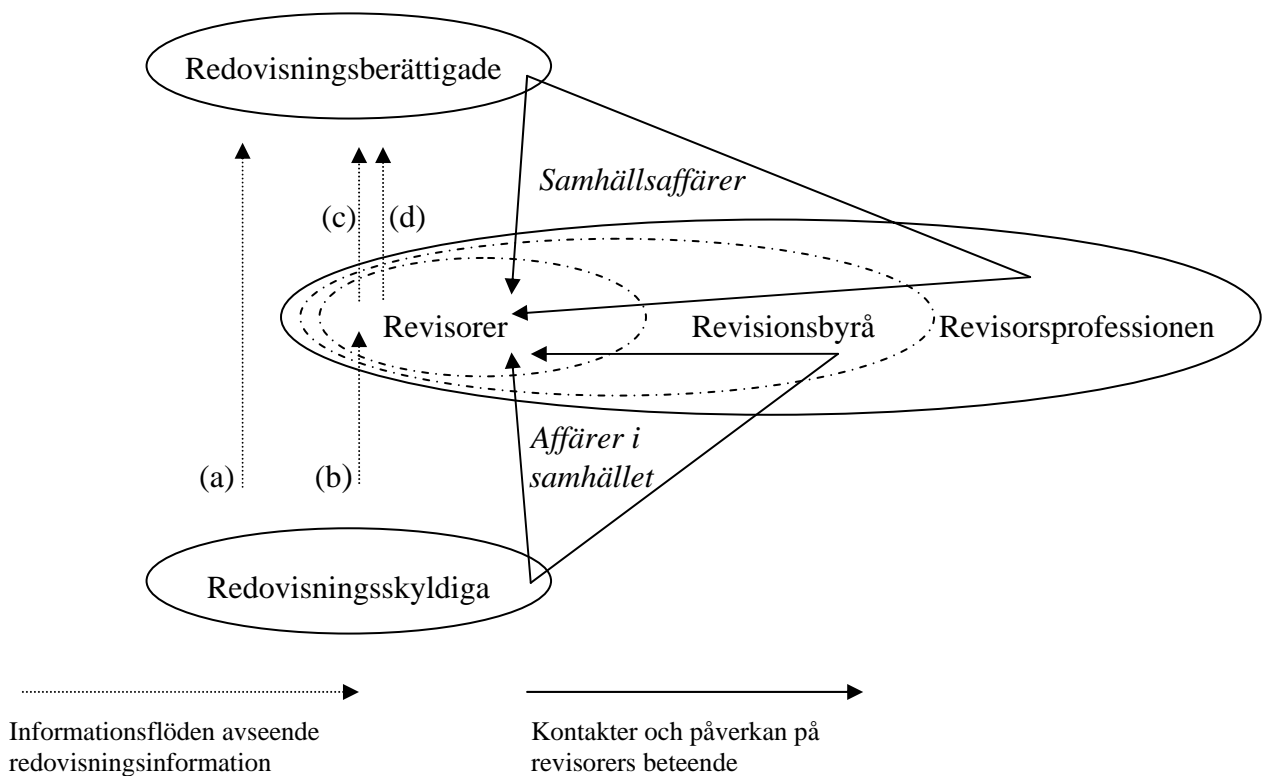
Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

En likhet mellan de expertutfrågningar som gjordes i del I och den ovan redovisade fokusgruppintervjun är att de till stora delar bekräftar resultaten från respektive huvudundersökning. Denna likhet medför i sin tur att olika skillnader framträder eftersom revisorernas och intressenternas uppfattningar skiljer sig åt i flera avseende. Skillnaderna märks särskilt tydligt beträffande revisorernas rapportering och innehållet i revisionsberättelsen. Revisionens inriktning är en annan fråga där parterna har olika uppfattningar. Samtidigt som det framgår att investerare och kreditgivare vill se vissa förändringar visar fokusgruppintervjun att det finns en medvetenhet om att revisorerna inte är särskilt pigga på att göra dessa förändringar. Revisorernas motvilja mot förändringar var också något som visade sig i de expertutfrågningar som gjordes i del I.

12 Resultat i ljuset av referensramen

Resonemanget i detta kapitel grundar sig i första hand på den generella bilden av investerarnas och kreditgivarnas uppfattningar, men hänsyn tas även till skattespecialistens uppfattningar. Insamlade data relateras till modellen om revisionsarenan samt förda diskussioner om förväntningsgap.

Kapitlet består av fyra avsnitt. I det första avsnittet riktas intresset mot redovisningsinformationen, dvs. pilarna (a), (b) och (c) i nedanstående figur. I det andra avsnittet fokuseras revisorernas rapportering till de redovisningsberättigade intressenterna, dvs. pil (d) i figuren. Det tredje avsnittet behandlar förhållandena på revisionsarenan, företrädesvis i den övre relationstriangeln. Det fjärde avsnittet tar sin utgångspunkt i en utvecklad modell om förväntningsgap och kognitiva gap. I slutet av varje avsnitt görs jämförelser mellan intressenternas och revisorernas uppfattningar.



Figur 12:1 En modell om revisionsarenan med avseende på informationsflöden, kvalitetssäkring, rapportering och förhållandet mellan olika parter.

12.1 Revisorer anses kvalitetssäkra en viss sorts information

På en övergripande nivå visade sig överensstämmelsen beträffande revisionens största fördel vara hundraprocentig. I likhet med skattespecialisten ser samtliga investerare och kreditgivare positivt på revisorernas uppdrag att övervaka redovisningsskyldiga företag (jämför Eisenhardt, 1989) och kvalitetssäkra redovisningsinformationen i syfte att öka dess trovärdighet (jämför Wolnizer, 1987:45). Samtidigt är respondenterna av den uppfattningen att revisorerna i huvudsak granskar en viss sorts information. Revisorerna anses företrädesvis arbeta med saker som de kan utföra enligt etablerade procedurer och med hjälp av det granskade företagets internkontroll, vilket går i linje med det resonemang som Power (1997:82-3) för. Granskningen, som anses täcka in historiska uppgifter och hårt material, kan utföras med förhållandevis god precision och den uppfattas sammantaget vara till större nytta för de företag som granskas än för investerare och kreditgivare. Den redovisningsinformation som svenska revisorer anses kvalitetssäkra är främst *historisk, hård och beslutsneutral* till sin karaktär. Delar av denna information anses relativt viktig att få granskad, medan granskningen av andra delar av denna information är av relativt litet värde för investerare och kreditgivare. Att döma av skattespecialistens uppfattning förefaller granskningen av den här sortens information – som går längs pil (b) och (c) i figur 12:1 ovan – passa relativt väl för de behov som samhället har som redovisningsberättigad intressent.

Den framåtblickande informationen anses däremot inte få samma uppmärksamhet av revisorerna (jämför Porter, 1993; Boyd, 2000/2001). Den sortens information är inte bara besvärlig att kvantifiera, utan också relativt svår för revisorerna att granska och bedöma. Det går inte att i samma omfattning förlita sig på etablerade procedurer eller på att informationen fångas upp av en fungerande internkontroll. I stället anses behovet av branschkunskap och muntliga upplysningar vara förhållandevis stort. Den information som företrädesvis är *framtidsorienterad, mjuk och beslutsnyttig* till sin karaktär anses således gå från de redovisningsskyldiga företagen till intressenterna utan att revisorerna kvalitetssäkrar den i särskilt stor utsträckning. Samtidigt anser investerare och kreditgivare att denna information – som går längs pil (a) i figuren – är betydelsefull för deras vidkommande.

Att redovisningsinformationen kan delas in på det sätt som benämningarna på de markerade informationsvägarna visar, bekräftas av respondenternas svar på de kompletterande öppna frågorna. På frågan om vad revisorerna helst borde inrikta sig på gavs förslag dels på sådant som följer pil (b) och (c) i figuren ovan, t.ex. vissa balansposter, dels på sådant som följer pil (a), t.ex. företagets marknadspotential och framtidsutsikter. De gjorda tolkningarna stärks även av de uppgif-

ter som lämnades av såväl skattespecialisten som de respondenter som deltog i retesterna och fokusgruppintervjun.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

Det är värt att notera att det är ganska små skillnader mellan intressenternas och revisorernas uppfattningar om vilken sorts redovisningsinformation som revisorerna kvalitetssäkrar. Denna information kännetecknas av att den till övervägande del anses vara historisk och hård till sin karaktär. Den anses dessutom möjlig för revisorerna att granska med förhållandevis god precision. Det innebär att informationen som följer pil (b) och (c) har relativt goda förutsättningar att göras tillförlitlig. Varken intressenterna eller revisorerna anser dock att denna granskning täcker de behov som investerare och kreditgivare har. I stället betraktas den framtidsorienterade och mjuka information som går längs pil (a) som särskilt relevant för investerare och kreditgivares beslutsfattande. Det betyder att både intressenterna och revisorerna ger uttryck för att utförrarintressen ställs mot användarintressen.

Gapet mellan vad som granskas och vad som anses ha särskilt stor betydelse för dem som ska använda redovisningsinformationen ska inte tolkas som att det är vattentäta skott mellan relevant och tillförlitlig information. Det är därför viktigt att i likhet med Carcello et al. (1992) framhålla att båda parter uppfattar att viss information som revisorerna granskar med förhållandevis stor tidsinsats och hög precision också är av relativt stor betydelse för investerare och kreditgivare. Dessutom ligger skattespecialistens användarintressen relativt nära revisorernas utförrarintressen.

12.2 Revisorer anses delge intressenterna mager information

Med stor tydlighet framgår att revisorernas rapportering till intressenterna – pil (d) i figuren ovan – anses lämna mycket i övrigt att önska. Investerarna och kreditgivarna anser att de befinner sig i ett informationsunderläge gentemot revisorerna. I och med att intressenterna undanhåller fakta som kan vara av betydelse för dem, kan de heller inte överväga alla konsekvenser (jämför Hendriksen och van Breda, 1992:207).

Att den standardiserade revisionsberättelsen anses ge otillräcklig information om revisionens utfall, bekräftar resultaten från andra undersökningar (Innes et al., 1997; Leung och Chau, 2001). Till följd av revisionsberättelsens standardiserade form och innehåll och det faktum att så gott som alla noterade företag får rena revisionsberättelser, begränsas de redovisningsberättigade intressenternas insyn i

förhållanden som är ogynnsamma för det granskade företaget (jämför Porter, 1993). I denna studie efterlyste nästan nio av tio respondenter utförligare information om revisionens utfall. Noterbart är också att ett tiotal respondenter förde fram att revisorernas magra rapportering är den största nackdelen med revisionen och att en handfull respondenter betonade vikten av att rapporteringen förbättras. Därtill talade deltagarna i fokusgruppintervjun om revisionsberättelsen i termer av ett minimikvitto.

Från investerarnas och kreditgivarnas utgångspunkt kan således inte postulatet om att utfallet av revisionen ska redovisas och förmedlas på ett sådant sätt att det ger intressenterna ett mervärde (Flint, 1988:38-9) anses uppfyllt mer än till en ytterst liten del. Även skattespecialisten visade att han står bakom denna uppfattning.

Respondenterna gav uttryck för att även informationen om vad revisorerna gör är otillräcklig (jämför Power, 1997:39-40; Johansson et al., 2005:200-1). Majoriteten av de investerare och kreditgivare som inte kunde ange något som revisorerna skulle kunna granska i mindre omfattning, angav att skälet till detta var just bristande kännedom om vad revisorerna gör. Även skattespecialistens viljeinriktning är att utökade uttalanden ska inrymma information om vad som har granskats. Till detta kan läggas att deltagarna i fokusgruppintervjun efterlyste information om revisionens genomförande. Utan tydlig information om revisionens inriktning får intressenterna helt enkelt lita på att revisorerna har gjort sitt jobb på bästa sätt (Power, 1997:15).

Från de redovisningsberättigade intressenternas utgångspunkt förefaller det således lämpligt att utöka postulatet om revisorernas rapportering (Flint, 1988:38-9) till att även innefatta tydlig information om vad revisorerna har gjort. Det skulle betyda att postulatet ges två delinriktningar: dels information om revisionens utfall, dels information om revisionens inriktning och utförande.

I det här sammanhanget är det viktigt att i likhet med Warming-Rasmussen och Jensen (1998) relatera en utökad informationsplikt till tystnadsplikten. I fokusgruppintervjun betonade de deltagare som representerade ägarintressen att det inte handlar om att all information ska nå offentlighetens ljus, utan om en balansgång mellan att få ta del av viktig information och att företagshemligheter bevaras. Detta går i linje med att några av respondenterna i huvudundersökningen påpekade att utökade uttalanden skulle uppskattas så länge dessa inte äventyrar relationen mellan bolaget och revisorn eller bolagets vilja att delge viktig information. Bland intressenterna verkar det således inte finnas något intresse av att en utökad informationsplikt ska sätta tystnadsplikten ur spel (jämför Catasús och Gröjer, 2005:116).

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

Skillnaderna i synen på hur utfallet av revisionen och revisionens inriktning ska kommuniceras är stora. Medan en övervägande majoritet av de tillfrågade intressenterna i del II anser att de skulle vara hjälpta av en innehållsrikare rapportering, vill endast ett fåtal av de tillfrågade revisorerna i del I lämna utökade uttalanden. Att revisorerna ser saken från ett utförarperspektiv framstår som uppenbart med tanke på att majoriteten av dem inte vill ändra sig trots att de uppfattar att det skulle vara värdefullt för intressenterna att få ta del av ytterligare information om revisionens utfall.

De påvisade skillnaderna bekräftar vad som framkommit i studier från andra länder. En standardiserad revisionsberättelse med knapphändigt innehållet gör det svårt för intressenterna att på samma sätt som revisorerna sätta sig in vad informationen ger uttryck för (Monroe och Woodliff, 1994; Gay et al., 1998). Resultatet kan också ses som en indikation på att intressenterna i större utsträckning än revisorerna anser att frågor som är viktiga för intressenterna ska rapporteras öppet och tydligt (jämför Warming-Rasmussen och Jensen, 1998; Almer och Brody, 2002; Fadzly och Ahmad, 2004).

12.3 Revisionen anses inte fullgöra "samhällsaffärerna" fullt ut

Frågan om hur investerare och kreditgivare anser att revisorerna sköter sitt samhällsuppdrag kan sägas innefatta revisorernas kompetens och revisionens inriktning för att fullgöra detta uppdrag. Därutöver handlar det om hur revisorerna hanterar kraven från övriga parter som konkurrerar om att vara revisorernas "principaler".

12.3.1 Revisorers kompetens och revisionens inriktning

Som konstaterats är revisorernas kompetens plattformen för deras position på revisionsarenan (FAR, 2004:97-8). Därmed har kompetensen – både i fråga om att göra "rätt saker" och att göra "saker rätt" – stor betydelse för att revisorerna ska kunna utföra de "samhällsaffärer" som revisorsprofessionen har satts att sköta (jämför Lee, 1995).

Kompetens och inriktning i fråga om att göra "rätt saker"

Revisorernas kompetens i fråga om att granska och bedöma framtidsorienterade objekt anses vara förhållandevis låg (jämför Porter, 1993). Som en naturlig följd

av detta visar investerarnas och kreditgivarnas genomsnittsgird att revisorernas uttalanden om dessa granskningsobjekt inte är så värdefulla som de skulle kunna vara. I svaren på de öppna frågorna gick några respondenter, främst investerare, så långt att de menade att granskningen av framtidsorienterade objekt borde minskas. Revisorernas svårigheter att granska denna sorts information togs upp även av respondenter som gjorde retester och deltagare i fokusgruppintervjun.

Det är viktigt att vara medveten om att ett skäl till att revisorernas kompetens inom detta område ifrågasätts kan hänga samman med att de investerare som deltog i huvudundersökningen, inte minst aktieanalytikerna, vill värna om sitt kompetensområde. Vissa av dessa kan tänkas se revisorerna som sina ”medhjälpare” när det gäller granskningen av den historiska och hårda informationen, vilket i så fall skulle vara en parallell till revisorernas syn på finansanalytikerna som sina ”medhjälpare”. Detta kan föranleda att revisorernas förmåga att kvalitetssäkra den framtidsorienterade och mjuka informationen nedvärderas oförtjänt mycket. Samtidigt går det att hävda att inte bara oberoendet (jämför Diamant, 2004:164), utan även kompetensen bör ges två dimensioner, en faktisk och en synbar. Därmed är det upp till revisorerna att övertyga dem som ska dra nytta av revisionen om sitt kunnande. Att den synbara kompetensen har betydelse för förväntningarna visas av att deltagarna i fokusgruppintervjun oroade sig för att siffrorna i balans- och resultaträkningen får en ökad framtidsorientering till följd av de nya redovisningsreglerna enligt IFRS. Skälet till denna oro var att de ställde sig tveksamma till om revisorerna har den kompetens som krävs för att marknadsmässiga värderingar av tillgångar ska kunna göras tillräckligt tillförlitliga.

Något som kan tyckas motsägelsefullt är att ett ansevärt antal intressenter förde fram att revisorerna främst borde inrikta arbetet på att granska framtidsorienterad information samtidigt som ett något mindre antal hävdade att revisorerna borde dra ned på denna granskning. Frågan är dock om det behöver vara så märkligt. En möjlig tolkning är att investerarna och kreditgivarna överlag sätter den framtidsorienterade informationen högt på sina prioriteringslistor (jämför Almer och Brody, 2002; Dewing och Russell, 2002), men att de har olika uppfattningar om vad de kan få ut av revisionen. De som vill att revisorerna ska ta sig an denna information har en förhoppning om att revisorerna kan bidra med en viss kvalitetssäkring. De som är av motsatt uppfattning tror inte att revisorerna kan tillföra särskilt mycket, vilket kan sägas överensstämma med att intressenter i andra studier visat sig vara skeptiska till revisorernas vilja och fallenhet att hantera frågor som rör företags fortlevnad (jämför Porter, 1993).

Mot bakgrund av att framtidsorienterad information anses viktig skulle det vara möjligt att lansera en särskild inriktning i fråga om att revisorerna ska göra ”rätt saker”, vid sidan av granskningen av förbiseenden och oegentligheter respektive

företagets fortlevnad. Granskningen av den framtidsorienterade informationen kan i sig vara viktig för investerares och kreditgivares beslutsfattande. Dessutom är granskningen av framtidsorienterad information, precis som upptäckter av förbiseenden och oegentligheter, betydelsefull för bedömningar avseende företaget som en "going concern" (jämför Monroe och Woodliff, 1994).

Värt att notera är även att en handfull intressenter i del II svarade att bristen på aktiv granskning av förbiseenden och oegentligheter är den största nackdelen med revisionen. Utöver detta angav några respondenter att ett viktigt inslag för att redovisningsinformationen ska kunna göras tillförlitlig är att företagsledningarnas förehavanden övervakas. Några av deltagarna i fokusgruppintervjun pekade också på vikten av att revisorerna har förmågan att stävja oönskade ageranden i företagen och skattespecialisten betonade betydelsen av att revisorerna kontrollerar sådana saker som att fakturorna är äkta. Dessa uppfattningar känns igen från andra undersökningar (jämför Humphrey et al., 1993).

Kompetens och inriktning i fråga om att göra "saker rätt"

När det gäller revisorernas kompetens i fråga om att göra "saker rätt" är det främst förmågan att göra branschspecifika bedömningar som respondenterna sätter vissa frågetecken för. Även skattespecialisten svarade att hans åsikt är att revisorerna vanligtvis inte har branschspecifika kunskaper och att det kan ha betydelse för hur revisionen utförs. Några av de respondenter som hävdade att den största nackdelen med revisionen är att den görs utan att tillräcklig hänsyn tas till branschspecifika förhållanden och/eller företagets speciella förutsättningar, gjorde kopplingar till att revisorerna inte anses ha heltäckande kompetens i dessa frågor. Resultaten går i linje med danska intressenters uppfattningar (Warming-Rasmussen och Jensen, 1998).

Om revisorerna har den kompetens som krävs för att med hög precision kvalitetssäkra marknadsmässiga värderingar av tillgångar är en annan fråga med tydlig koppling till inriktningen på att göra "saker rätt". I den diskussion som deltagarna i fokusgruppintervjun förde går det att spåra en viss tveksamhet beträffande revisorernas förmåga att granska dessa värderingar så att siffrorna i företagets redovisningar går att lita på. Dessa farhågor kan sägas förstärka resultaten från tidigare studier (Humphrey et al., 1993; Gay et al., 1998) som visar att intressenter i andra länder ger uttryck för en viss tveksamhet till revisorernas förmåga att bedöma säkerheten i upptagna värden på balansräkningens tillgångssida och till redovisningsinformationens tillförlitlighet.

Deltagarna i fokusgruppintervjun konstaterade även att en erfaren revisor i flera fall gör större nytta än en revisorsassistent som prickar av punkt efter punkt i en

granskningslista. Därmed förefaller resultatet gå emot resultatet från en tidigare studie som visar att intressenter i jämförelse med revisorer sätter ett förhållandevis stort värde på att granskningen görs i enlighet med gällande riktlinjer och ett förhållandevis litet värde på vem som utför arbetet (Carcello et al., 1992). Diskrepansen mellan de båda studierna bör dock tolkas med viss försiktighet då det i den amerikanska studien gjordes direkta jämförelser mellan intressenternas och revisorernas uppfattningar. Det kan med andra ord vara rimligt att tro att även intressenterna i den studien anser att det är av betydelse att arbetet utförs av erfarna revisorer.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar

Skillnaderna i uppfattningar avseende revisorernas kompetens kan framför allt relateras till inriktningen på att göra "rätt saker". Såväl intressenterna i del II som revisorerna i del I gav uttryck för att de senares kompetens är relativt tillfredsställande när det gäller att hantera den information som följer pil (b) och (c) i figur 12:1. Intressenterna och revisorerna är också överens om att revisorerna inte har samma goda kompetens när det gäller att sköta den sorts information som går längs pil (a). Det som skiljer parterna åt är att intressenterna är mer skeptiska till att revisorernas kompetens räcker till för att de ska kunna göra en värdefull insats när det gäller den information som är mjuk och framtidsorienterad till sin karaktär. Medan revisorerna överlag anser att deras uttalanden om framtidsorienterade objekt skulle vara av relativt stor vikt för investerare och övriga intressenter, ser inte intressenterna revisorernas uttalanden om denna information som fullt lika viktiga. Vissa investerare i huvudundersökningen och resterna pekar på att informationen i sig är viktig men att revisorerna inte har den kompetens som krävs för att intressenterna ska bli hjälpta på det sätt som önskas (jämför Porter, 1993).

Sammantaget tycks intressenterna ha något lägre ställda förväntningar på revisorernas kompetens än vad revisorerna själva har när det gäller granskningen av den information som går genom pil (a). Detta resultat bekräftar resultaten från andra studier som visar att intressenterna har lägre ställda förväntningar än revisorerna när det handlar om frågor om revisorernas kompetens (Humphrey et al., 1993; Best et al., 2001; Dixon et al., 2006).

Samtidigt som relativt många investerare och kreditgivare i del II betonade vikten av att revisorerna tar sig an framtidsorienterad information visade sig majoriteten av revisorerna i del I vara tämligen ointresserade av att granska och, framför allt, uttala sig om denna information. Därmed kan det anses råda meningsskiljaktigheter mellan intressenter och revisorer beträffande i vilken

utsträckning revisorerna ska granska framtidsorienterad information (jämför Monroe och Woodliff, 1994).

Enligt vad som framgår av del I visar revisorerna ett ljumt intresse för att söka efter felaktigheter och oegentligheter. Mot den bakgrunden ger resultaten i del II ett visst stöd för att investerare och övriga intressenter anser att det är viktigare att revisionen är inriktad på att upptäcka felaktigheter och oegentligheter än vad revisorerna gör gällande. Detta kan kopplas till liknande resultat från studier i en rad andra länder (Baron et al., 1977; Low et al., 1988; Humphrey et al., 1993; Epstein och Geiger, 1994; Best et al., 2001; Fadzly och Ahmad, 2004 och Dixon et al., 2006).

12.3.2 Andra "principalers" påverkan

Att olika parter på revisionsarenan har förutsättningar att inta en roll som motsvarar principalens i sina kontakter med revisorerna (jämför Bernheim och Whinston, 1986) har betydelse i flera avseenden. Det påverkar intressenternas uppfattningar om både revisorernas oberoende och frågan om huruvida nyttan av revisionen kan anses överstiga kostnaderna för dess genomförande. I båda dessa fall går det att göra kopplingar till revisionens orientering mot "affärer i samhället". (I det här delavsnittet görs inga jämförelser mellan intressenter och revisorer eftersom datainsamlingen i del I inte täckte detta fält.)

Revisionens oberoendeproblematik

Både revisionens trovärdighet och relationen mellan revisorer och intressenter bygger på att den som utför revisionen är oberoende i förhållande till det och dem som granskas (Flint, 1988:29-31). Det får således anses besvärande att den nackdel som flest intressenter i del II lyfte fram var just revisorernas bristande oberoende. Detta resultat bekräftar de farhågor som intressenter i andra länder givit uttryck för, nämligen att revisorerna är alltför beroende av de företag som granskas (jämför Bartlett, 1993; Humphrey et al., 1993; Gay et al., 1998; Beattie et al., 1999; Dixon et al., 2006).

Oberoendeproblematiken har sin grund i de förhållanden som råder på revisionsarenan. Revisorerna på fältet påverkas av såväl företrädarna för revisionsbyrån (Herrbach, 2001) som det granskade företaget (Ronen, 2002; Kornish och Levine, 2004), vilket kan leda till att zonen för bedömningar utvidgas till att även innefatta tveksamma redovisningslösningar (Westerdahl, 2005:52). Några av de respondenter som svarade att revisorernas otillräckliga oberoende utgör ett problem gjorde direkta kopplingar till revisionsbyråernas ekonomiska beroende

av sina klienter. Även deltagarna i fokusgruppintervjun framhöll att det är de starka ekonomiska bindningarna mellan revisorerna, revisionsbyråerna och deras klienter som gör oberoendet till en kritisk fråga. Från investerarnas och kreditgivarnas utgångspunkt anses revisorernas svårigheter att leva upp till postulatet om att revisionen ska utföras oberoende (Flint, 1988:29-31) således ha sin grund i hur relationerna, och det ekonomiska beroendet, ser ut i den nedre relations-triangeln (jämför Umar och Anandarajan, 2004). Samtidigt kan förväntningsgapets existens inom detta område tas som ett tecken på att intressenterna inte anser sig få det stöd som de skulle behöva från revisorsprofessionen i den övre relationstriangeln i figur 12:1 (jämför Davis och Strawser, 1993).

Revisionens nytta i förhållande till dess kostnader

Ett annat postulat som kommer upp till ytan är det som anger att nyttan av revisionen ska överstiga kostnaderna för dess genomförande (Flint, 1988:39-40). Resultaten visar att man kan spåra ett ifrågasättande från vissa intressenters sida om nyttan verkligen överstiger kostnaderna. Ett fåtal respondenter i huvudundersökningen undrade i försiktiga ordalag om revisionen ger valuta för pengarna. Det framgår dock inte om de anser att arvodet är för lågt eller för högt. En tolkning är att det är för högt och skulle gå att sänka. För detta talar en renodling av revisionsuppgiften, vilket går i linje med vissa investerares förslag om att granskningen av den framtidsorienterade informationen bör minska i omfattning. En annan tolkning är att arvodet är för lågt och att det skulle behöva höjas för att revisionen ska nå över "break-even" (jämför Lee och Gu, 1998). För detta talar vissa respondenters kritik mot att revisionen bara skummar på ytan och de olika förslagen på områden för en utökad granskning. För detta talar även att förslagen på utökade granskningsinsatser var betydligt fler än förslagen i motsatt riktning. Ett annat tecken på att arvodet skulle kunna höjas är synpunkterna på att revisioner ibland utförs till ett så långt arvode att det äventyrar en ändamålsenlig och pålitlig revision.

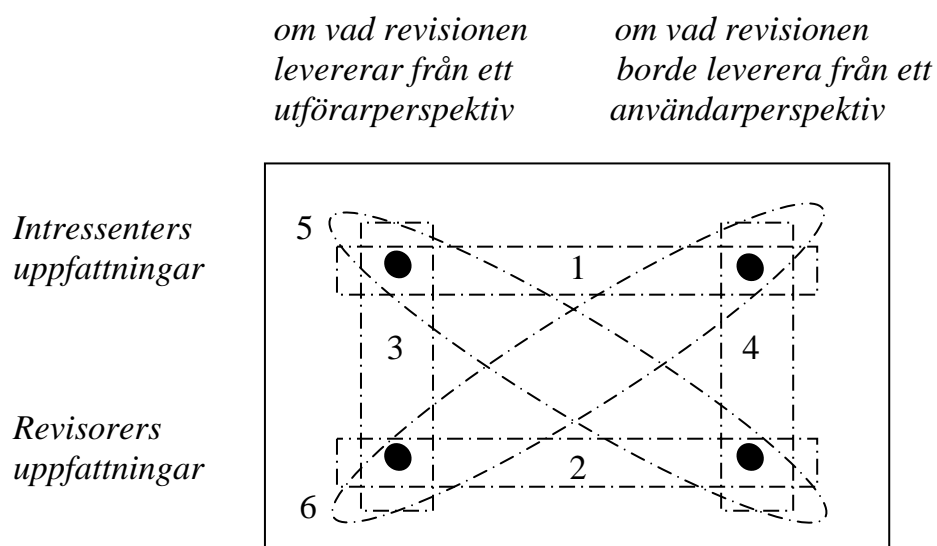
Deltagarna i fokusgruppintervjun gjorde även jämförelser mellan hur revisionsuppdragen organiseras och intressenternas nytta av revisionen. Uppdrag som är starkt lönsamhetsinriktade, som revisionsuppdragen bedömdes vara både direkt och indirekt, ansågs leda till en delegering av arbetsuppgifter till en för revisionsbyråerna lägre kostnadsnivå. Enligt deltagarnas förmenande leder en sådan inriktning på revisionen till att hjälpmedel och tekniker utvecklas och att saker som går förhållandevis lätt att kontrollera och pricka av ges företräde framför saker som är viktiga för intressenterna. Revisionen ges då en tydlig inriktning mot "structure", med tillhörande dokumentation som visar att granskningsmallen har följts (jämför Francis, 1994). Att inte dra nytta av den kompetens och

erfarenhet som skulle kunna utnyttjas ansågs i förlängningen leda till att revisionen riskerar att urholkas (jämför Power, 2003).

Från de redovisningsberättigade intressenternas utgångspunkt förefaller det således möjligt att koppla postulatet om att nyttan av revisionen ska överstiga kostnaderna (Flint, 1988:39-40) till både arvode och arbetsorganisation. Att sätta arvodets storlek i förhållande till den upplevda nyttan av arbetets utfall är något som skulle kunna kompletteras med hur arbetet organiseras i förhållande till den upplevda nyttan av arbetets utfall.

12.4 Revisionen framkallar kognitiva gap och förväntningsgap

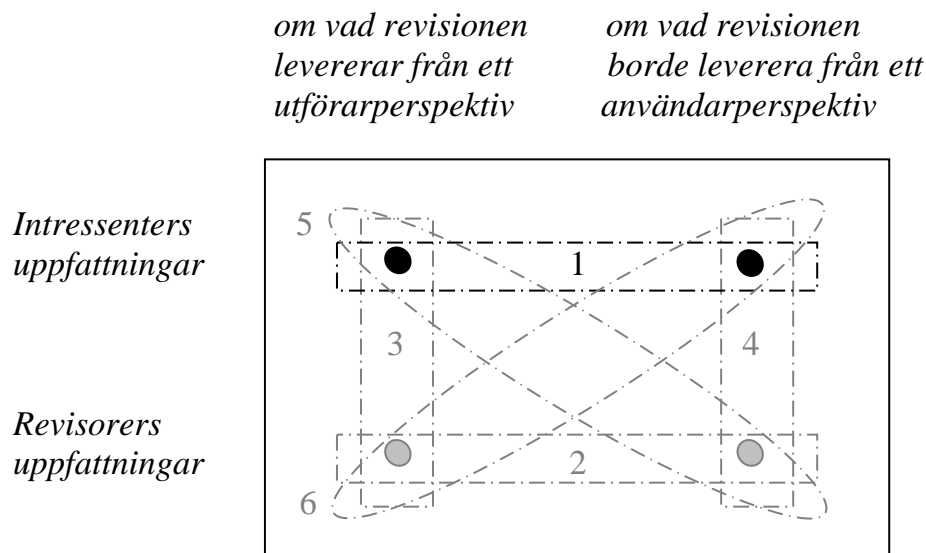
Enligt Innes et al. (1997) handlar förväntningsgap om skillnader i fråga om vad revisorer gör och borde göra. Ett av typfallen visar att intressenter och revisorer kan ha olika uppfattningar om vad revisionen levererar, ett annat att intressenter och revisorer kan ha olika uppfattningar om vad revisionen borde leverera. Med ledning av resultaten från de två nu genomförda studierna är det möjligt att tala om både kognitiva gap och förväntningsgap. Likaså går det att ta hänsyn till ytterligare en utgångspunkt, nämligen skillnaden mellan ett utförar- och ett användarperspektiv. Efter bearbetning ges modellen om förväntningsgap och kognitiva gap utifrån Innes et al. (1997) följande utseende:



Figur 12:2 En modell om förväntningsgap och kognitiva gap. Modellen, som är en vidareutveckling av modellen i figur 9:4, är inriktad på uppfattningar om vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv respektive vad revisionen borde leverera från ett användarperspektiv.

12.4.1 Intressenters kognitiva gap

I investerarnas och kreditgivarnas genomsnittsgrid (se figur 11:1) framträder skillnaden mellan utförarperspektivet och användarperspektivet relativt tydligt. Även svaren på några av de öppna frågorna ger uttryck för denna skillnad. I nedanstående avsnitt diskuteras intressenternas kognitiva gap, dvs. den sorts gap som fokuseras i figur 12:3 nedan.



Figur 12:3 En modell om förväntningsgap och kognitiva gap med fokus på skillnaden mellan intressenters uppfattningar om vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv och vad den borde leverera från ett användarperspektiv.

Som framgår i avsnitt 12.1 gör investerarna och kreditgivarna bedömningen att revisorerna i första hand granskar sådan information som är hård, historisk och beslutsneutral till sin karaktär. När investerarna och kreditgivarna sätter sina egna intressen i centrum anses den mjuka och framtidsorienterade informationen relevant för beslutsfattandet. Skillnaden mellan utförar- och användarintressen är inte lika framträdande i skattespecialistens tankemönster (se figur 11:3). Skatteverket har större nytta av att revisorerna i första hand kvalitetssäkrar den hårda och historiska informationen än att de tar sig an den mjuka och framtidsorienterade informationen. Det som skiljer skattespecialistens syn på vad revisionen levererar jämfört med vad den borde leverera är att revisorerna inte anses prioritera sökandet efter förbiseenden och oegentligheter i önskad utsträckning (jämför Lowe och Pany, 1993; Frank et al., 2001).

Ett näraliggande gap aktualiseras i avsnitt 12.3.1. Det handlar om att revisorernas kompetens passar bättre för att granska den information som de företrädesvis anses granska än den information som är särskilt relevant för investerare och kreditgivares beslutsfattande. Investerare och kreditgivare anser att gällande procedurer ger goda förutsättningar för att den information som revisorerna

företrädesvis granskar ska kunna göras tillförlitlig. När det gäller kvalitetssäkringen av den andra sortens information sätts vissa frågetecken för revisorernas förmåga att ta hänsyn till branschspecifika förhållanden (jämför Warming-Rasmussen och Jensen, 1998), liksom deras förmåga att intyga att informationen är tillförlitlig (jämför Porter, 1993). Detta gör att kvalitetssäkringen av den framtidsorienterade, mjuka och beslutsnyttiga informationen inte anses så värdefull som den skulle kunna vara. Intressenternas frågetecken för revisorernas synbara kompetens visas även av de nya redovisningsreglernas intåg på områden som tidigare varit förknippade med relativt tillförlitlig revision. Frågetecknen för kvalitetssäkringen av marknadsmässiga tillgångsvärderingar riskerar att påverka intressenternas förtroende för den räkenskapsrelaterade redovisningsinformationen.

Ännu ett kognitivt gap framträder i avsnitt 12.2. Skillnaden är stor mellan vad intressenterna uppfattar att revisorerna bidrar med i fråga om uttalanden i revisionsberättelsen och vad som anses värdefullt att få ta del av. Intressenterna efterfrågar mer information om såväl revisionens utfall som revisionens inriktning och utförande (jämför Power, 1997:27). Diskrepansen mellan utförar- och användarperspektiven förstärks ytterligare av att det i fokusgruppintervjun framkom att revisorerna anses riskaverta (jämför Power, 2004:47-8) och att de av det skälet inte gärna vill lämna information om revisionens utfall och genomförande på ett sätt som intressenterna önskar (jämför Porter, 1993).

Som framgår av resonemanget i avsnitt 12.3.2 tyder resultaten även på att intressenterna reser vissa tvivel om att de ges en ställning som revisorernas formella principaler (jämför McEnroe och Martens, 2001). Den oro som deltagarna i fokusgruppintervjun sade sig känna för revisionens starka ekonomiska inramning (jämför Jönsson, 2005:153) ansågs påverka revisorernas möjligheter att agera tillräckligt oberoende (jämför Humphrey et al., 1993).

Nedanstående tabell innehåller en sammanställning av de viktigaste kognitiva gap som intressenterna ger uttryck för i denna studie.

Tabell 12:1 *Intressenters kognitiva gap avseende skillnader mellan revisionens utförar- och användarperspektiv*

Intressenternas uppfattningar om vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv	Intressenternas uppfattningar om vad revisionen borde leverera från ett användarperspektiv
<ul style="list-style-type: none"> • Den information som granskas är främst historisk, hård och beslutsneutral till sin karaktär. • Den information som företrädesvis är framtidsorienterad, mjuk och beslutsnyttig granskas i mindre omfattning. • Revisorerna har förhållandevis god kompetens när det gäller granskningen av den historiska, hårda och beslutsneutrala informationen. • Den information som lämnas om revisionens utfall och revisorernas arbete är knapphändig. • Revisorerna har svårt att agera tillräckligt oberoende på revisionsarenan. 	<ul style="list-style-type: none"> • En del av den historiska och hårda informationen är relativt betydelsefull att få granskad medan en annan del är mindre viktig att få granskad. • Den framtidsorienterade och mjuka information anses vara beslutsnyttig till sin karaktär. • Revisorerna behöver utveckla kompetensen att granska den framtidsorienterade, mjuka och beslutsnyttiga informationen eller dra ned på denna granskning. • Den information som lämnas om revisionens utfall och revisorernas arbete behöver vara relativt utförlig. • Intressenterna har ett behov av att revisionen utförs tillräckligt oberoende.

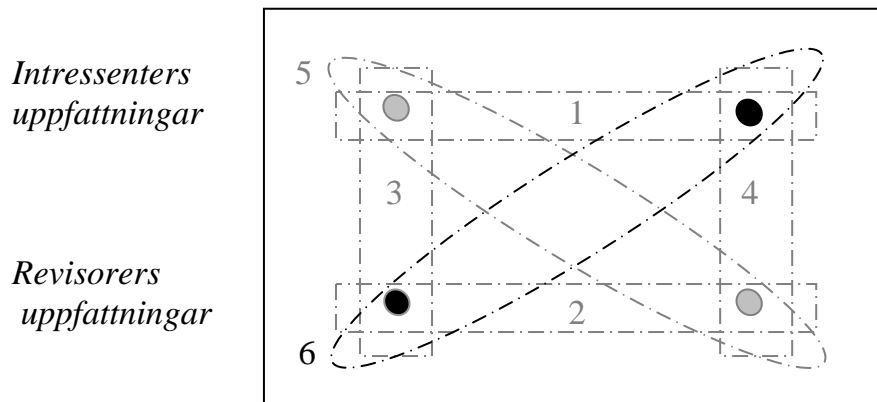
12.4.2 Förväntningsgap mellan intressenter och revisorer

I figur 12:4 nedan markeras gapet mellan revisorernas uppfattningar om revisionen från ett utförarperspektiv och intressenternas uppfattningar om revisionen från ett användarperspektiv. Per definition förefaller detta gap vara störst och svårast att minska, vilket i sig är ett dilemma. Innehållet i de båda svarta markeringarna grundar sig på tidigare redogörelser i avsnitt 6.5 och 12.4.1 avseende parternas kognitiva gap, samt i övrigt gjorda jämförelser mellan intressenternas och revisorernas uppfattningar.

Från sina respektive utgångspunkter skiljer sig parternas uppfattningar åt framför allt i fråga om rapporteringen om revisionens utfall och inriktning. Det ger belägg för att den problematik som visat sig förekomma i andra länder (jämför Fadzly och Ahmad, 2004) är aktuell även i Sverige. Frågan om revisorernas rapportering till de redovisningsberättigade intressenterna är den som ger upphov till det största förväntningsgapet.

*om vad revisionen
levererar från ett
utförarperspektiv*

*om vad revisionen
borde leverera från ett
användarperspektiv*



Figur 12:4 En modell om förväntningsgap och kognitiva gap med fokus på skillnaden mellan revisorers uppfattningar om vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv och intressenters uppfattningar om vad revisionen borde leverera från ett användarperspektiv.

Två andra påvisade förväntningsgap handlar om inriktningen på att göra ”rätt saker”. Det ena av dessa förväntningsgap framträder tydligt. Det handlar om granskningen av framtidsorienterad och mjuk information. Det andra förväntningsgapet, som handlar om förbiseenden och oegentligheter, är inte lika framträdande. Vidare visar det sig att revisorerna har ett behov av att vara försiktiga och värna om sina intressen (jämför Power, 2004:47-8) på samma gång som intressenterna har ett intresse av att deras behov sätts i första rummet (jämför McEnroe och Martens, 2001).

I nedanstående tabell görs ett försök att summera de mest framträdande skillnaderna mellan revisorernas syn på vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv och intressenternas syn på vad revisionen borde leverera från ett användarperspektiv.

Tabell 12:2 Revisorerers uppfattningar om revisionens utförarperspektiv i förhållande till intressenters uppfattningar om revisionens användarperspektiv

Revisorerers uppfattningar om vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv	Intressenters uppfattningar om vad revisionen borde leverera från ett användarperspektiv
<ul style="list-style-type: none"> • Den information som granskas är främst hård, historisk och fragmentarisk till sin karaktär. • Den ovan nämnda informationen kan göras relativt tillförlitlig med etablerade procedurer och nuvarande kompetens. • Den information som företrädesvis är framtidsorienterad, mjuk och rikhaltig till sin karaktär ges relativt lite uppmärksamhet. • Inriktningen på att upptäcka förbiseenden och oegentligheter är relativt liten. • Granskningen av fiskal information är relativt omfattande. • Revisionen är i första hand inriktad på att göra ”saker rätt”. • Den information som lämnas om revisionens utfall uttrycker den påskrivande revisorns standardiserade åsikt. • Revisorerna har ett behov av att beakta sig själva när de utför arbetet. 	<ul style="list-style-type: none"> • Den information som anses särskilt relevant är främst framtidsorienterad, mjuk och beslutsnyttig till sin karaktär. • Den ovan nämnda informationen är svår för revisorerna att göra tillförlitlig med etablerade procedurer och nuvarande kompetens, vilket kräver anpassningar. • Vissa delar av den information som företrädesvis är historisk, hård och beslutsneutral till sin karaktär är viktig att få kvalitetssäkrad. • Inriktningen på att upptäcka förbiseenden och oegentligheter är relativt viktig. • Granskningen av fiskal information prioriteras relativt lågt av investerare och kreditgivare men relativt högt av skatteverket. • Revisionen behöver följa postulaten och vara inriktad på att göra ”rätt saker” och ”saker rätt”. • Den information som lämnas om revisionens utfall och revisorernas arbete behöver vara relativt utförlig. • Intressenterna har ett behov av att bli betraktade som revisorernas primära uppdragsgivare.

13 Sammanfattande slutsatser

Utifrån studiens tre syften och framkomna resultat redovisas följande slutsatser om intressenternas uppfattningar om revisorernas granskning, bedömning och uttalanden om redovisningsinformation.

Investerares, kreditgivares och en skattespecialists uppfattningar om granskningen och bedömningen av och uttalanden om noterade företags redovisningsinformation

Investerarna och kreditgivarna uppfattar att revisorerna främst inriktar sitt arbete på sådana granskningsobjekt som de har erfarenhet av att revidera och som kan ges relativt hög tillförlitlighet. Även om kvalitetssäkringen av denna traditionella information – som är *historisk, hård och beslutsneutral* till sin karaktär – är till viss hjälp för investerarna och kreditgivarna anses en annan sorts redovisningsinformation vara särskilt relevant för deras beslutsfattande. Den senare sortens information – som företrädesvis är *framtidorienterad, mjuk och beslutsnyttig* – anses vara relativt lågt prioriterad av revisorerna och svår att angripa på beprövade sätt, vilket gör att revisorernas förmåga att kvalitetssäkra denna information ifrågasätts. Skattespecialisten är mer tillfreds med revisorernas granskning eftersom han uppfattar att de lägger ned förhållandevis mycket tid på den sorts granskning han är i behov av.

Revisorernas rapportering om revisionens utfall anses fungera som ett minimikvitto, men inte mycket mer. En stor majoritet av de redovisningsberättigade intressenterna anser att de är i behov av en utförligare rapportering. Då det handlar om dubbla kommunikationsproblem efterlyser de inte bara utökade uttalanden om revisionens utfall utan även utförligare information om revisionens inriktning och utförande.

Komplexitet och homogenitet i intressenternas tankemönster och eventuella skillnader i uppfattningar mellan olika grupper av intressenter

Investerarna och kreditgivarna uppvisar en relativt låg komplexitet i sina uppfattningar. Det yttrar sig i att det finns två centrala dimensioner i tänkandet. *Utförarperspektivet* visar vad revisorerna uppfattas göra och *användarperspektivet* visar revisionens ändamålsenlighet. Homogeniteten är måttlig, vilket indikerar att det finns vissa individuella skillnader mellan olika intressenter. Om man bortser från skattespecialisten är dock samstämmigheten mellan de undersökta grupperna påfallande hög. Genomsnittsgriden för dessa 72 respondenter

kan därmed anses ge en relativt representativ bild av investerarnas och kreditgivarnas uppfattningar. En av få skillnader mellan investerarna och kreditgivarna visar sig i fråga om inriktningen på att granska framtidsorienterad information. Samtidigt som investerarna ger uttryck för att den sortens information är viktig för deras beslutsfattande sätter de något större frågetecken för revisorer-
nas förmåga att klara av denna granskning än vad kreditgivarna gör.

Jämförelser mellan intressenters och revisorers uppfattningar om kvalitetssäkringen av redovisningsinformation som lämnas av noterade företag

Det finns en föreställning hos investerarna och kreditgivarna att revisionen har en viktig uppgift att fylla, utan att för den skull vara problemfri. Några intressenter flaggar för att revisionens grundläggande antaganden inte uppfylls, andra anser att revisorerna inte gör "rätt saker" eller "saker rätt". En del av dessa problem medges av revisorerna, men trots det visar de inget större intresse av att närma sig intressenternas behov och önskemål. Det viktigaste skälet till detta tycks vara revisorernas behov av att skydda sig själva.

I både intressenternas (investerarnas och kreditgivarnas) och revisorernas tanke-
mönster framträder såväl utförintressen som användarintressen. Parterna ligger förhållandevis nära varandra i synen på hur revisionen utförs, men när intressenterna får utgå från vad revisionen borde leverera ger sig vissa skillnader till känna. I fråga om granskningen av framtidsorienterad information, ambitionen att försöka upptäcka eventuella förbiseenden och oegentligheter samt rapporteringen av revisionens utfall och inriktning, har intressenterna högre ställda förväntningar än revisorerna. I fråga om revisorernas kompetens att granska och bedöma särskilt beslutsnyttig information har intressenterna lägre ställda förväntningar än revisorerna.

Dags att anlägga ett integrerat perspektiv

I det här skedet är det angeläget att koncentrera sig på vad som kan göras åt olika förväntningsgap mellan intressenter och revisorer. Mot bakgrund av intressenternas uppfattningar i del II – och gjorda jämförelser med revisorernas uppfattningar i del I – förefaller vissa förändringar av revisionsverksamheten vara värda att diskutera. En sådan diskussion förs lämpligen med den utgångspunkten att alla inblandade parter uppfattningar är värda att beakta (jämför Ijiri, 1975). Samtidigt som investerare och övriga intressenter är betjänta av att få efterfrågad hjälp med kvalitetssäkringen av företags redovisningsinformation, måste hänsyn tas till att revisorerna ska kunna utföra sitt arbete på ett från deras utgångspunkter acceptabelt sätt.

DEL III

Revision – ett integrerat perspektiv

14 Revisorer, intressenter och revision

På revisionsarenan har både de som utövar yrket och de som uttryckligen ska dra nytta av denna yrkesutövning sina speciella platser. Från sina olika utgångspositioner fäster de avseende vid både sina egna och den andra partens intressen.

14.1 Utförare mot användare

Det har visat sig vara svårt att få revisionsverksamheten att fungera enligt de ursprungliga intentionerna (jämför Wallerstedt, 2005:43) och den senaste tidens redovisningsskandaler har givit ytterligare belägg för påtagliga svagheter (jämför Rezaee, 2004; Wyatt, 2004). Med tanke på att förekomsten av förväntningsgap mellan revisorer och redovisningsberättigade intressenter medges av företrädare för revisorsprofessionen (Boyd, 2000/2001; Johansson et al., 2005:202) torde inte ens de mest ivriga anhängare förbehållslöst kunna påstå att allt står rätt till med denna verksamhet.

Enligt Flint (1988:15) är revision ett viktigt inslag i ett samhälle som ständigt förändras och utvecklas. Av det skälet är det en fördel om revisorernas kärnuppdrag utvecklas i kontinuerlig interaktion mellan de parter som har ett direkt eller indirekt intresse av revisionen. Några av problemen på revisionsarenan handlar om vilken vilja och vilka möjligheter revisorerna har att möta intressenternas förväntningar. De uppfattningar som revisorerna uttrycker i del I visar att de har delvis andra utgångspunkter för sitt arbete än vad som speglar intressenternas behov. Trots att det finns ett gap mellan vad revisorerna gör och vad de uppfattar som särskilt viktigt att hjälpa investerare och övriga intressenter med, visar revisorerna ingen större förändringsvilja. De vill inte gärna se att uppdraget utvidgas så att de i större omfattning får granska sådant som de uppfattar att investerare och övriga intressenter sätter förhållandevis stort värde på. De vill inte heller uttala sig mer än vad de redan gör om revisionens utfall. I del II uttrycker de intervjuade intressenterna att det enligt deras uppfattningar finns en diskrepans mellan vad revisorerna gör och borde göra. Dessutom ställer de sig tveksamma till revisorernas kompetens att bistå dem med vissa saker som de vill ha hjälp med. Med tanke på att både revisorer och intressenter tycks ställa ett utförarperspektiv mot ett användarperspektiv förefaller det finnas utrymme för ett mer integrerat perspektiv på revision.

Det torde vara av betydelse att relatera skillnaderna i uppfattningar mellan revisorer och intressenter till de särskilda förhållanden som råder på revisionsarenan. Hänsyn behöver bl.a. tas till sådana dilemman som att "sammanslagningarna" i den övre relationstriangeln (se figur 12:1 i del II) tycks ha fått en prägel av "affärer i samhället" (jämför Jönsson, 2005:160-1).

14.2 Forskningsfråga och syfte

De problem som visat sig i de två här genomförda studierna, i empiriska undersökningar i andra länder och som påvisats av konceptuellt inriktade forskare leder tillbaka till ett antal fundamentala frågor om revisionsverksamheten. Det handlar om hur verksamheten fungerar från olika utgångspunkter och hur den skulle kunna fungera. En av många frågor som går att formulera i det här skedet är:

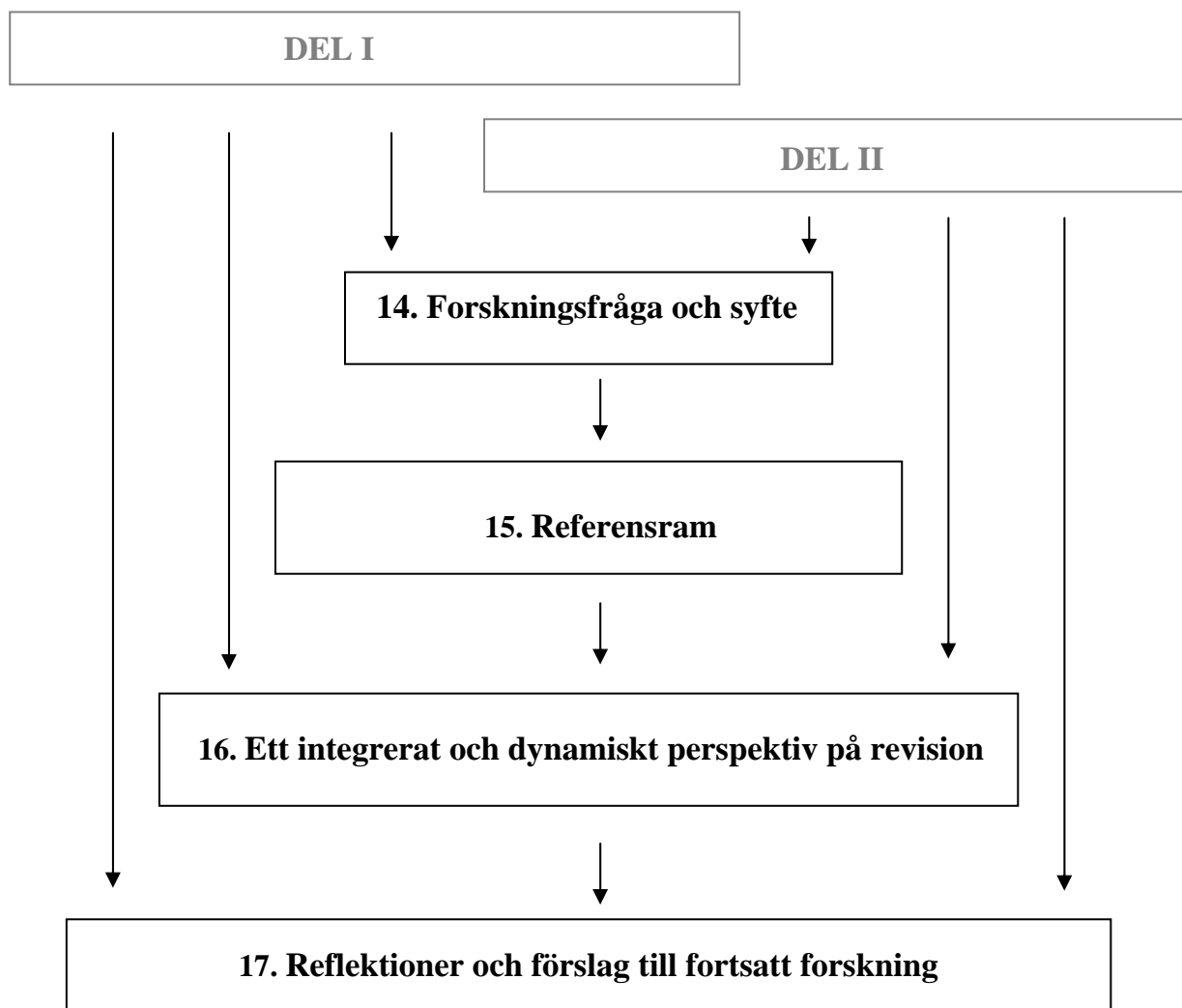
- Hur kan förutsättningarna för revisionen och revisorernas arbete anpassas för att bättre förena revisorers och redovisningsberättigades intressenters intressen?

Utifrån denna forskningsfråga syftar avhandlingens avslutande del till:

- att på grundval av resultaten från del I och del II formulera några förslag på möjliga åtgärder för att anpassa revisionen med hänsyn tagen till motstridiga intressen.

14.3 Disposition av avhandlingens tredje del

I denna del görs alltså ett försök att anlägga ett integrerat perspektiv på revision mot bakgrund av de resultat som framkommit i del I och del II. I kapitel 14 har en forskningsfråga och ett därtill kopplat syfte angivits. I kapitel 15 beskrivs hur det i litteraturen framställs att olika förväntningsgap har hanterats. Kapitel 16 inriktas på möjligheterna att minska rådande förväntningsgap och av det följer några förslag på tänkbara åtgärder. I kapitel 17 diskuteras först några av avhandlingens begränsningar. Därefter lämnas förslag på möjliga uppgifter för fortsatt forskning.



Figur 14:1 Disposition av del III.

15 Referensram om förhållningssätt till förväntningsgap

Följande kapitel är inriktat på hur förväntningsgapen mellan revisorer och intressenter har hanterats och vilka vägar som förespråkats för att reducera motsättningarna mellan parterna. Samma sökord som i framförvarande delar, med böjningar och kombinationer av ord, användes i denna litteratursökning.

I det första avsnittet belyses hur de som har det yttersta ansvaret för revisionens ”samhällsaffärer” agerat för att anpassa revisionsverksamheten till rådande förhållanden och intressenternas förväntningar. I det andra avsnittet riktas intresset mot revisorsprofessionens förhållningssätt till rådande förväntningsgap.

15.1 Lagstiftning och förväntningsgap

Det yttersta ansvaret för att revisionsverksamheten i Sverige fungerar på ett för samhället godtagbart sätt har regering och riksdag och lagstiftningen är det medel som kan användas. Utmärkande för både redovisning (jämför Zimmerman, 1977) och revision (jämför Chandler och Edwards, 1996) är att lagstiftarens intresse tenderar att öka i anslutning till händelser som väcker stor uppmärksamhet. Den tillfälligt intresserade politikerns lösning på kriser lyser igenom; striktare regler utformas och effektiv handläggning förutsätts (Jönsson, 2005:166).

Genom åren har lagstiftaren varit tämligen överens med företrädare för revisorsprofessionen om vilka lagmässiga åtgärder som varit rimliga att vidta för att anpassa revisionsverksamheten i Sverige. Ett av få exempel på att parterna varit på kollisionskurs med varandra har sitt ursprung i samhällets intensifierade kamp mot den ekonomiska brottsligheten på 1980-talet. Det föreslogs att revisorerna skulle tilldelas en större roll i denna brottsbekämpning och på så sätt minska ett etablerat förväntningsgap. Det var första gången som revisorerna fick uppleva ett direkt angrepp med politisk bakgrund mot den traditionella revisorsrollen (Wallerstedt, 2005:38). Så småningom lagstiftades det om en utökning av revisorernas uppdrag i denna riktning, trots motstånd från professionens sida.

Införandet av den s.k. analysmodellen i revisorslagen, vilken började gälla den 1 januari 2002, kan ses som ett försök att lagstiftningsvägen uppmärksamma ett annat område som orsakat förväntningsgap (Wallerstedt, 2005:41). Denna gång verkställdes förändringen med uppbackning från revisorsprofessionens sida. Analysmodellen synliggör några av revisorernas skyldigheter i oberoendefrågan för såväl revisorer som intressenter. Det hävdas att analysmodellen är uppställd till revisorernas nackdel genom att varje uppräknad omständighet som kan hota oberoendet ska kunna leda till att revisorn avsäger sig ett uppdrag oavsett vad

som gäller för övriga omständigheter (Diamant, 2004:295). Samtidigt måste man komma ihåg att analysmodellen är ett hjälpmedel för att revisorerna själva ska bedöma om oberoende eller beroende föreligger (Grünberg och Hägg, 2005:124). Genom införandet av denna självutvärderingsmall överlåter lagstiftaren ansvaret för både efterlevnaden och handläggningen av denna efterlevnad åt revisorerna och revisorsprofessionen.

Som konstaterats är inriktningen på att söka efter eventuella förbiseenden och oegentligheter (jämför Sikka et al., 1998) och oberoendefrågan (jämför Wolf et al., 1999) två områden präglade av förväntningsgap. Trots vidtagna åtgärder har inte lagstiftaren lyckats minska förväntningsgapen inom dessa områden i önskad grad. I ett nytt försök att komma till rätta med oberoendeproblematiken i Sverige föreslås det i en proposition (2005/06:97) att jävsreglerna ska skärpas. Enligt propositionen ska kombinationen av revision och sidoverksamhet förbjudas för revisionsbyråer som företräder stora klienter, t.ex. börsbolag. Avsikten är att komplettera de jävsregler som redan finns för enskilda revisorer i revisorslagen och aktiebolagslagen med regler om byråjäv.

Även i vissa andra frågor har man försökt föra revisorer och intressenter närmare varandra med hjälp av lagstiftning, såväl i Sverige som i andra länder. Paradoxalt nog tycks redovisningsskandaler och andra uppmärksammade händelser som revisorer varit inblandade i genom åren ha gynnat revisorsprofessionen snarare än intressenterna (Power, 1997:26; Artsberg, 2003:108). I kölvattnet av kritiska händelser har anspråken på mer revision ofta visat sig vara så starka att de vunnit genomslag hos lagstiftaren (Wallerstedt, 2005:42), vilket kontinuerligt förstärkt revisionen som fenomen (Power, 1997:40). Samtidigt har det ställts ökade krav på att revisorernas arbete ska övervakas. Den i Sverige nyligen inrättade koden för bolagsstyrning är ett exempel på detta. Där framgår bl.a. att företagets revisionsutskott har till uppgift att utvärdera revisionsinsatsen (Grünberg och Hägg, 2005:127).

De i Sverige genomförda insatserna visar att lagstiftarens hot att kringskära revisionsverksamheten hittills lämnats utan åtgärd (jämför Wallerstedt, 2005:43). I försöken att komma till rätta med oberoendeproblematiken skulle en mer radikal förändring vara att bryta den nära relationen mellan revisorer och ledande representanter för redovisningsskyldiga företag genom att låta fristående försäkringsföretag upphandla revisionen (Ronen, 2002). En annan genomgripande förändring för att minska påtagliga intressekonflikter och förstärka revisorernas ställning gentemot dem som ska kontrolleras är att revisionen i utökad utsträckning sköts i samhällets regi (Gometz, 2005:183).

15.2 Revisorsprofessionen och förväntningsgap

I och med att lagstiftaren överlåtitt en betydande del av regleringen av verksamheten till utövarna har revisorsprofessionen fått relativt mycket att säga till om på revisionsarenan (jämför Lee, 1995; Gometz; 2005:183). Professionens stora handlingsutrymme hänger också samman med att inflytandet ökar för övriga parter när en formell principal av olika skäl har svårt att agera kraftfullt (jämför Zimmerman, 1977).

Allmänt anförs att revisorsprofessionen kan välja två huvudvägar för att minska rådande förväntningsgap (Sweeney, 1997; Fadzly och Ahmad, 2004). En möjlighet är att utgå från investerares och övriga intressenters behov, en annan är att utgå från sina egna strävanden. I det första fallet handlar det om att anpassa revisionen, i det andra om att försöka påverka intressenterna. I båda fallen behövs utbildning, men den avgörande skillnaden är vilka som ska utbildas: revisorerna eller intressenterna.

Sweeney (1997) hävdar att revisorsprofessionen i Storbritannien i stor utsträckning valt att se frågan från sin egen utgångspunkt. Standardlösningen har varit att utbilda allmänheten om vad revision handlar om, hellre än att anpassa revisionen till intressenternas behov och önskemål. Liknande tongångar känns igen även i Sverige. Revisorsprofessionens företrädare ser i första hand rådande förväntningsgap som ett kommunikationsproblem. Kungsvägen för att minska förväntningsgapen anses vara att företrädare för professionen mycket tydligare än hittills informerar intressenterna om revisionens inriktning och revisorernas uppgifter (Johansson et al., 2005:201). Denna syn på hur problemet bäst ska lösas delas även av revisorsprofessionen i andra länder, inte minst i USA. Där ser professionens ledande representanter det som sin uppgift att ta i tu med existerande förväntningsgap, företrädesvis genom upplysning och utbildning. De som känner sig manande att ta sig an uppgiften vill emellertid inte kännas vid att deras företrädare på respektive poster i hög grad varit delaktiga i utformningen av de spelregler som givit upphov till förväntningsgapen (Sikka et al., 1998).

De åtgärder som vidtagits för att reducera förväntningsgapen har varit tämligen likartade i olika länder. De har till stor del bestått av utbildande inslag, ibland i kombination med anpassningar av revisionen så att den bättre ska möta allmänhetens förväntningar (Koh och Woo, 1998). I USA infördes nya revisionsstandarder i slutet av 1980-talet. Syftet var att utbilda intressenterna om revisorernas skyldigheter, samtidigt som revisorernas ansvar utökades något (Guy och Sullivan, 1988; Miller et al., 1990). I länder som Storbritannien, Australien, Hong Kong och Sverige har innehållet i revisionsberättelserna utökats i syfte att informera intressenterna om revisorernas ansvar. Av intresse är inte bara att det ordrikare innehållet visade sig leda till att förväntningsgapet avseende reviso-

rernas ansvar minskade. Minst lika intressant är det att konstatera att några av studierna ifråga – Monroe och Woodliff (1994), Innes et al. (1997) respektive Leung och Chau (2001) – drar slutsatsen att förväntningsgapen mellan intressenter och revisorer samtidigt ökade inom områden som inte uttryckligen sattes på pränt i den innehållsrikare revisionsberättelsen, exempelvis beträffande vad revisorerna ska inrikta sitt arbete på.

Att utbilda intressenterna kan förvisso korrigera missuppfattningar (Porter, 1993; Sweeney, 1997), men därifrån till att intressenterna radikalt skulle ändra uppfattningar om revisionen eller revisorernas arbete är steget långt (Fadzly och Ahmad, 2004). Det anförs därför att revisorsprofessionen borde ta större hänsyn till investerares och övriga intressenters förväntningar (Humphrey et al., 1993; Shaikh och Talha, 2003; Wyatt, 2004), bl.a. genom att verka för att revisionsberättelsen kompletteras med upplysningar som är av vikt för intressenterna och att ge revisorerna tillfälle att informera aktieägarna om detta på bolagsstämmor (McEnroe och Martens, 2001; Catasús och Gröjer, 2005:117-9).

Två föreslagna förändringar för att på ett dynamiskt sätt närma sig intressenternas önskemål i fråga om att göra ”rätt saker” är att i utökad utsträckning granska eventuella förbiseenden och oegentligheter samt framtidsorienterad information. Epstein och Geiger (1994) anser att revisorerna bör erbjuda sig att undersöka förekomsten av förbiseenden och oegentligheter med olika grad av säkerhet eftersom det är något som intressenterna efterfrågar. Boyd (2000/2001) argumenterar för att revisorerna ska anta utmaningen att anpassa revisionen, bl.a. så att den i större utsträckning berör framtidsorienterade frågor. På sikt förväntar han sig att det behövs utökade insatser inom detta område, som till sin karaktär är av intresse för investerare och övriga intressenter. För att revisorerna ska klara av dessa båda uppgifter krävs utbildningsinsatser som kompletterar den traditionella skolningen och som går på djupet inom dessa områden. För att stå bättre rustade att upptäcka förbiseenden och oegentligheter fordras ökade beteendevetenskapliga insikter, liksom en större förståelse för företagets verksamhet och dess omgivning (Rezaee, 2004). Vid sidan av detta krävs att den standardiserade revisionsprocessen ses över eftersom den vanligtvis inte leder till att bedrägerier upptäcks (jämför Jönsson, 2005:162-3). En utvidgad granskning av framtidsorienterad information av betydelse för företagets fortlevnad skulle underlättas av en större förståelse för företags affärsmöjligheter och konkurrensförhållanden (Öhman et al., 2006).

Argument för ett dynamiskt perspektiv på revision enligt resonemanget ovan, och av den innebörd som Flint (1988:15) förespråkar, kan hämtas från diskussioner förda på ett icke branschspecifikt plan. Braithwaite (2005) pekar på betydelsen av att den allmänna grundinställningen präglas av ständiga förbättringsambitioner och att anpassningar till förändrade förhållanden ses som ett normal-

tillstånd. Det är därför viktigt att skapa processer som har en självbärande effekt, dvs. en inre dynamik som gör att processerna leder till kontinuerliga förbättringar. Självbärande processer kan bl.a. innefatta riktlinjer och belöningssystem som står i överensstämmelse med en verksamhets intentioner. En sådan process skulle i bästa fall kunna leda till att granskningen utvecklas successivt till följd av att det lönar sig för revisorer att granska för intressenterna relevant information på ett tillförlitligt sätt. Ett sätt att försöka främja sådana beteenden är att tydligt manifesteras att revisorer förtjänar sina arvoden när de i motvind hindrar klienter från att lämna ut redovisningsinformation som är oklar eller felaktig och att utforma belöningssystem som stöttar sådana ageranden (Gometz, 2005:182). Ett viktigt led i allt dynamiskt förändringsarbete är att olika intressenter ges tillfälle att på lika villkor delta i diskussioner och påpeka vad de inte är nöjda med (Braithwaite, 2005). För att främja ett dynamiskt perspektiv på revision krävs att de som har stort inflytande över hur verksamheten bedrivs visar upp en positiv attityd till andra parter och deras uppfattningar. Att de som utövar och företräder verksamheten intar en öppen attityd är särskilt viktigt när kritiska synpunkter på etablerade regler, riktlinjer och normer framförs (Tschudi, 2005:81).

En relativt framträdande uppfattning är att de olika förväntningsgapen i mångt och mycket är en konsekvens av den rådande självregleringen (Humphrey et al., 1993) och att revisorsprofessionen som regel undviker att angripa problemen aktivt och uppoffrande (Godsell, 1992; Lee, 1995). Med tanke på att de initiativ som tagits för att anpassa revisionen till intressenternas behov har varit relativt begränsade genom alla år (Wolf et al., 1999), går det med visst fog att fråga sig vad revisorsprofessionen i olika länder har att vinna på att vidta sådana åtgärder som gör att förväntningsgapen minskar. I synnerhet med tanke på att de åtgärder som vidtagits vanligtvis har genomförts efter kritiska händelser i stället för i förebyggande syfte (Shaikh och Talha, 2003). Därtill hävdar Power (1997:33) att revisorsprofessionen företrädesvis försökt parera kriserna med "kosmetiska" åtgärder. Enskilda revisorer har uteslutits, konferenser har anordnats, artiklar har skrivits och riktlinjer har modifierats, men åtgärderna har sällan varit mer långtgående än så. Power (2004:45) framhåller vidare att regler och procedurer i första hand införs för att ge sken av ett ansvarfullt handlande. Från en sådan utgångspunkt kan införandet av analysmodellen i Sverige ses som ett sätt att upplysa intressenterna om att ett problem har uppmärksammat och att revisorerna är skyldiga att ta ställning till om arbetet kan utföras opartiskt och självständigt inför varje uppdrag, snarare än som ett sätt att genomdriva verkliga förändringar (jämför Westerdahl, 2005:49).

Att samma problem har identifierats, samma lösningar valts och samma utfall visat sig följa i lösningarnas spår har varken löst problemen eller lugnat investerare och övriga intressenter (jämför Sikka et al., 1998). I Sverige finns det till och med vissa tecken som tyder på att förväntningsgapen har ökat i omfattning

de senaste 30 åren (Johansson, 2005:11). Det förefaller således som om klyftan mellan revisionens stora potential och den bärighet som revisionen visat sig ha i praktiken inte enbart är till nackdel för revisorerna. Power (1997:31) gör gällande att existerande förväntningsgap är en förutsättning för revisionsbranschens framgångar. Utan förväntningsgap skulle transparensen öka och intressenternas insyn bli besvärande. Om inte verksamheten förblir tillräckligt abstrakt hotas den monopolliknande ställningen (jämför Abbott, 1988:239).

Oviljan att i en självreglerad miljö anpassa revisionen till intressenternas förväntningar anses också ha att göra med revisionsverksamhetens inriktning på ”affärer i samhället” (Wyatt, 2004; Jönsson, 2005:153). Följdriktigt har revisorsprofessionen i olika länder fått utstå kritik för att den inte tar sitt samhällsansvar. I stället för att vara den neutrala part som den förväntas vara, beskylls revisorsprofessionen för att i första hand driva sina egna, och revisionsbyråernas, intressen (jämför Byington och Sutton, 1991; Hooks, 1992; Davis och Strawser, 1993; Parker, 1994; Power, 1997; Sikka et al., 1998; Citron, 2003). Även i Sverige finns spår av samma problematik i och med att revisorsprofessionens ledande representanter ser sig som företrädare för en branschorganisation (jämför Brännström, 2006). Om man betänker att revisorsprofessionen i Sverige och flera andra länder har en monopolliknande ställning – och att revisionsbyråerna under dessa förhållanden kunnat bygga upp lönsamma verksamheter – finns starka incitament för att bekämpa inskränkningar i verksamheten (Öhman et al., 2006). Revisorsprofessionen har t.ex. visat sig vara starkt emot de restriktioner som föreslås i proposition (2005/06:97) avseende begränsningar för svenska revisionsbyråer att sälja tilläggstjänster till större revisionsklienter. Likaså talar sig dess företrädare varma för revisionens betydelse i mindre aktiebolag och revisionsplikens bevarande i Sverige (jämför Brännström, 2006).

Ett av revisorsprofessionens kännetecken sägs vara dess konservativa hållning (jämför Chandler och Edwards, 1996). En sådan hållning rimmar relativt illa med att revisionen ska vara dynamisk och om möjligt anpassad till såväl rådande förhållanden som intressenternas behov (jämför Flint, 1988:15). Fogarthy et al. (1991) menar att konservatismen har ekonomiska förtecken och att den strategi som revisorsprofessionen valt att följa i stor utsträckning går ut på att göra så få förändringar som möjligt, så länge det är ekonomiskt gynnsamt för revisorerna själva. Vad som är bra ur samhällets och andra parter synvinkel kommer i andra hand.

En konservativ hållning kan också yttra sig i defensiva strategier (Power, 2004: 45-6). De strategier som revisorsprofessionen valt går i relativt stor utsträckning ut på att motsätta sig inblandning i den egna verksamheten och bevara status quo när det gäller revisorernas skyldigheter (Humphrey et al., 1992; Sweeney, 1997; Gay et al., 1998). När förändringarna kan leda i en för revisorerna gynnsam

riktning kan det dock bli aktuellt att byta fot. I Sverige applåderar revisorsprofessionen följaktligen att skadeståndsansvaret utreds eftersom det anses vara hög tid att revisorernas oproportionerligt stora ansvar minskas (Brännström, 2006). Samtidigt framförs det från andra håll att hot om potentiella skadestånd är nödvändiga för att förhindra att revisorerna missköter sina uppdrag (Ronen, 2002).

Från revisorsprofessionens sida vill man gärna förbehålla sig rätten att upplysa intressenterna om vilket som är det "riktiga" syftet med revisionen, dock utan att närmare precisera vad det innebär i fråga om arbetsinsatser. Det poängteras att revisorerna inte kan försäkra att redovisningsinformationen ger en rättvisande bild, men däremot anger revisorerna sällan eller aldrig vad de verkligen har till uppgift att göra (Power, 1997:39-40). Det finns också exempel på att professionens företrädare väljer att flytta fokus från revisorerna till intressenterna och föra diskussioner om uppenbart orimliga förväntningar (Johansson et al., 2005: 200). Ett annat exempel på rådande förhållningssätt är att det i Revisionsstandard i Sverige anges att "målet för den lagstadgade revisionen är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse" (FAR 2004:599). Från en annan utgångspunkt skulle målet med revisionen förmodligen uttryckas på ett annat sätt, nämligen att målet med revisionen är att kvalitetssäkra relevant redovisningsinformation på ett så tillförlitligt sätt som möjligt.

15.3 Sammanfattning

Ovanstående litteraturgenomgång visar att det finns exempel på att lagstiftaren på eget bevåg försökt motverka etablerade förväntningsgap i Sverige, företrädesvis i frågor rörande revisorers oberoende och inriktningen på att granska eventuell ekonomisk brottslighet. Samtidigt har revisorsprofessionen givits ett stort ansvar för att revisionsverksamheten bedrivs enligt ursprungliga intentioner. Visserligen medger revisorsprofessionens företrädare att förväntningsgap förekommer, men de har i stor utsträckning valt att se problemet från sin egen utgångspunkt, både i Sverige och i andra länder. Den lösning som förordas är att utbilda allmänheten om vad revision handlar om, hellre än att göra anpassningar till intressenternas behov och påverka lagstiftaren i en sådan riktning. Med tanke på de relativt få initiativ som tagits för att anpassa revisionen till intressenternas behov och önskemål tycks det ligga i revisorsprofessionens intresse att förväntningsgapen består såvida det inte går att påverka intressenterna genom upplysning och utbildning.

Detta kan komprimeras i följande två punkter:

- Lagstiftaren har gjort vissa försök att motverka etablerade förväntningsgap med avseende på revisorers oberoende och granskningen av eventuell ekonomisk brottslighet.
- Revisorsprofessionens förordade lösning för att minska rådande förväntningsgap är att utbilda allmänheten om vad revision handlar om, hellre än att göra anpassningar till intressenternas behov. Det tycks således finnas ett intresse av att förväntningsgapen består om det inte går att påverka intressenterna genom utbildning.

16 Ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision

I detta kapitel diskuteras olika åtgärder för att om möjligt anlägga ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision. Det finns anledning att åtminstone påbörja ett sådant resonemang med öppet sinne.

16.1 Några förslag på möjliga åtgärder

Allra först kan det vara värt att rekapitulera olika dilemman och hur dessa har kommit till uttryck i detta arbete. Sammanställningen görs i nedanstående tabell.

Tabell 16:1 Några av revisionens inbyggda och upplevda dilemman

<ul style="list-style-type: none">• Revision handlar om både ”sammansaffärer” och ”affärer i samhället”. Detta dilemma visas av att både intervjuade intressenter och deltagare i fokusgruppintervjun uttalade att revision är en viktig samhällsfunktion som riskerar att påverkas negativt av att den har en stark affärsinriktning.
<ul style="list-style-type: none">• Revisorer ska utföra en oberoende granskning samtidigt som de är ekonomiskt beroende av de företag som granskas. Detta dilemma, som även det är inbyggt på revisionsarenan, kommer till uttryck såtillvida att flera intervjuade intressenter upplever att revisorernas ekonomiska beroende av klienterna är revisionens största nackdel.
<ul style="list-style-type: none">• Revisorer har informationsplikt gentemot redovisningsberättigade intressenter samtidigt som de har tystnadsplikt gentemot redovisningsskyldiga företag. Detta dilemma ger sig till känna genom att en majoritet av intressenterna klagar på revisorernas bristfälliga information samt att en handfull av de revisorer som är motståndare till att lämna utökade uttalanden hänvisade till tystnadsplikten.
<ul style="list-style-type: none">• Olika intressenter har delvis motstridiga önskemål om revisionens inriktning. Detta dilemma togs upp av flera revisorer i expertutfrågningarna och därtill gör skattespecialisten annorlunda prioriteringar än investerare och kreditgivare när det gäller revisionens inriktning och förtjänster.
<ul style="list-style-type: none">• Revisorernas utförarperspektiv står inte i överensstämmelse med intressenternas användarperspektiv. Detta dilemma synliggörs i såväl revisorernas som investerarnas och kreditgivarnas genomsnittsglider och det kommer även till uttryck i de öppna frågorna.
<ul style="list-style-type: none">• Revisorerna föredrar att bevara status quo utifrån sin position samtidigt som intressenterna är hjälpta av förändringar utifrån sin position. Detta dilemma visar sig allra tydligast genom att en majoritet av revisorerna inte gärna vill lämna utökade uttalanden trots att de anser att dessa skulle vara till hjälp för intressenterna.

Förväntningsgap mellan revisorer och intressenter behöver i och för sig inte enbart vara av ondo, men i det här fallet ska deras existens betraktas som mindre önskvärd. Diskussioner om förväntningsgap och kognitiva gap samt olika försök att reducera dessa gap kan således vara av betydelse för att försöka tackla olika dilemman. Några av skillnaderna mellan revisorernas syn på vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv och intressenternas syn på vad revisionen bör leverera från ett användarperspektiv kan vara en första utgångspunkt för en sådan diskussion.

16.1.1 Om inriktningen på revisorers uppgifter och intressenters nytta

En fråga som flera redovisningsberättigade intressenter ställde inom ramen för den andra studien handlar om tilliten till informationen i företagens årsredovisningar och annan redovisningsinformation som företag offentliggör. Hur stor del av innehållet i den information som börsbolag och andra företag lämnar ut till intressenterna har egentligen kvalitetssäkrats av revisorerna? Oavsett svaret på den frågan kan det kanske tyckas önskvärt att utöka informationsflödet genom informationskanal (b) och (c) och minska det genom informationskanal (a) i modellen om revisionsarenan.

Det är lätt att gå i fällan och föreslå samma lösning som nästan alltid föreslås när en övervakande verksamhet visar sig vara bristfällig i något avseende. När granskningen anses otillräcklig görs ofta anspråk på ännu mer granskning. Utökade kontroller kan förvisso vara befogade, men det kan lika gärna betraktas som en schablonmässig lösning som tycks ha blivit allmänt accepterad nästan oavsett typ av problem (jämför Jönsson, 2005:166). Det är därför angeläget att lyfta blicken och fråga sig i vilken mån de enkla lösningarna är berättigade. Att bygga upp och ständigt förstärka ett granskningsbehov är inte odelat positivt. De som blir utsatta för granskningen behöver t.ex. ha ett visst svängrum för sin personliga integritet (jämför Ijiri, 1975). Inte heller är det alltid tillrådligt att sända ut signaler om att "misslyckanden" belönas. Att ge uppdraget att ansvara för en utökad granskning till dem som inte lyckades genomföra den tidigare granskningen tillräckligt bra, sätter granskarens väl i första rummet. Det gäller i synnerhet om den utökade granskningen är tänkt att genomföras utan att spelreglerna för eller inriktningen på granskningen förändras mer än marginellt. Då reduceras lösningen till att bli "more of the same", vilket knappast kan vara eftersträvanvärt.

Mot bakgrund av resultaten från del I och del II kan några olika förslag på åtgärder för att minska motstridiga intressen vara värda att lyfta fram. Nedan anges tre teoretiskt tänkbara inriktningar för att anpassa revisionen.

Alternativ 1 – renodling

Till att börja med kan man fråga sig vad en utökad granskning skulle tillföra. Detta kan göras eftersom revisorerna inte gärna vill utvidga granskningen av den framtidsorienterade informationen eller lägga större kraft på att söka efter förbi-seenden och oegentligheter. Därtill ställer sig investerare och kreditgivare tveksamma till revisorernas förmåga att hjälpa dem med några av de saker som de vill ha hjälp med. Med dessa förutsättningar för ögonen skulle en tänkbar åtgärd snarare vara att renodla revisorernas kärnuppdrag. Uppdraget skulle då reduceras till att enbart bestå av att granska den information som företrädesvis är hård, historisk och fragmentarisk till sin karaktär. Stora delar av denna traditionella granskning har en ganska tydlig koppling till balans- och resultaträkningen och därtill hörande noter och den kan hanteras med ett förhållandevis stort inslag av ”structure”, dvs. ett förutbestämt och systematiskt arbete som bygger på riktlinjer, manualer och datorstöd (Power, 1997:122). Som framgår i både del I och del II anses denna sorts information gå att verifiera på ett förhållandevis enkelt sätt. För en renodling talar även att revisorernas tankemönster visar att de kan revidera denna information genom att ta hjälp av de granskade företagets internkontroll. Revisorerna själva tycks dessutom förutsätta att de i framtiden kommer att granska det granskade företagets interna kontroll i än större omfattning och i gengäld dra ned på andra former av granskningsinsatser.

Samtidigt som revisorernas kärnuppdrag renodlas gäller det att hitta kompletterande lösningar för att kvalitetssäkra övrig information. Ett tänkbart förslag skulle kunna påminna om den modell som bygger på revisorernas perspektiv på revision (se figur 7:1 i del I). Då skulle finansanalytikernas uppgift att göra prognoser på basis av den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga informationen behöva stärkas. En möjlighet är att från samhällets sida ge denna yrkesgrupp ett något mer uttalat uppdrag i den totala kvalitetssäkringen av företagets redovisningsinformation. Det skulle sannolikt leda till att det från samhällets sida kommer att ställas större krav på finansanalytikerna, vilket i sig kan vara eftersträvänsvärt. Vidare skulle tjänstemän vid skatteverket ges ett ökat ansvar för granskningen av den fiskala informationen. Det faller sig naturligt med tanke på att en relativt stor andel av revisorerna i del I framförde önskemål om att dra ned på granskningen av just skatter och avgifter samt att investerare och kreditgivare i del II uppfattar att revisorerna lägger ned för mycket tid på sådana granskningsinsatser i förhållande till värdet på denna kvalitetssäkring.

En konsekvens av en renodlad revision är att revisorerna får svårt att uttala sig om att redovisningsinformationen i sin helhet ger eller inte ger en rättvisande bild. En neddragning av uppgiften gör att ambitionen rimligtvis bara kan sträcka sig så långt att revisorerna intygar att de delar av redovisningsinformationen som de koncentrerat sig på ger rättvisande värden och upplysningar.

Alternativ 2 – utvidgning

Om man i stället väljer att ta fasta på att det finns både revisorer och intressenter som anser att intressenterna skulle vara betjänta av att den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga informationen kvalitetssäkrades av revisorer, är det möjligt att föreslå en utvidgning av revisorernas kärnuppdrag. Det innebär att revisorerna i utökad utsträckning skulle möta intressenternas förväntningar i fråga om att göra ”rätt saker”.

Om revisorerna ska kunna granska och bedöma den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga informationen som underlag för investerares och övriga intressenters beslutsfattande är det nödvändigt att utveckla anpassade procedurer. Till viss del kan dessa procedurer bygga på de riktlinjer som gäller för den hårda, historiska och fragmentariska informationen. Seriösa bedömningar av framtidsorienterad information låter sig knappast göras utan att först ta hänsyn till vad som tidigare har hänt i ett företag. Tillbakablickar kan också vara värdefulla med tanke på att olika kulturer kan sitta i företagets väggar (jämför Schein, 1985). Att enbart förlita sig på denna kännedom är dock lika otillräckligt som att förlita sig på att granska den interna kontrollen. Revisorerna måste utveckla sin kompetens inom andra, mer svårhanterliga områden. För att bedöma kommentarer från en verkställande direktör behöver revisorerna vara kapabla att ta branschspecifika hänsyn och i någon mån kunna väga affärsmässiga möjligheter mot risker. En utvidgning av domänen kräver förändringar i revisorernas skollning. Det gäller såväl universitetens grundutbildning som professionens vidareutbildning. Ett mål med en sådan utbildning skulle kunna vara att ge en mer affärsorienterad och helhetsinriktad förståelse för företags verksamheter som ett komplement till de mer traditionella och redovisningsinriktade inslagen i utbildningen (Öhman et al., 2006). Utbildningsinsatser i denna riktning skulle även kunna leda till att revisorerna står bättre rustade i fråga om att göra ”saker rätt” utifrån varje företags specifika förutsättningar.

Det behöver kanske påpekas att det är orealistiskt att tro att en och samma revisor ska kunna granska och bedöma all sorts information. I stället kan revisorer specialisera sig på olika områden och samarbeta i och mellan team för att producera en mer heltäckande revision än vad som görs idag. En tillbakablickande revisor kan vara en gruppmedlem som granskar sådan information som relativt enkelt går att verifiera. En framåtblickande revisor kan vara en gruppmedlem som koncentrerar sig på sådan information som är av stor vikt för investerare och företaget som ”going concern”. Om revisorer och revisorsteam med olika inriktningar anlitas från samma revisionsbyrå skulle synergieffekter kunna uppstå.

Även en utökad inriktning på att upptäcka förbiseenden och oegentligheter kräver kompletterande utbildning, förändringar i granskningsprocessen och framför allt mental preparering (Rezaee, 2004). Standardiserade procedurer ger normalt inte utrymme för kreativa uppslag eller nya upptäckter. Att i alltför stor utsträckning förlita sig på att granska den interna kontrollen riskerar också att leda revisorernas blickar bort från eventuella oegentligheter eftersom bedrägerier vanligtvis inte dokumenteras (jämför Jönsson, 2005:165). En sund professionell skepsis (jämför FAR, 2004:13) är en förutsättning för att revisionen ska vara effektiv i detta avseende. På samma gång skapar en ifrågasättande attityd förståelse för att ansvariga personer kan komma att agera i egenintresse när företag får ekonomiska problem. Att ställa sig tveksam till muntliga upplysningar behöver bli en del av normala granskningsprocedurer och ökad uppmärksamhet bör fästas på stämningsslagen och hur människor beter sig.

Gemensamt för granskningen av mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig information och granskningen av förbiseenden och oegentligheter är den relativt stora orienteringen mot "judgement", dvs. revisorernas erfarenhet och förmåga att ta olika aspekter under övervägande (Dirsmith och McAllister, 1982). Att inte ha riktlinjer att följa i normal utsträckning kommer med nödvändighet att tvinga ut revisorerna på tunnare is än vad de är vana vid, vilket i sin tur kommer att ställa ökade krav på det professionella omdömet (jämför Power, 2004:14-5).

Alternativ 3 – basrevision och tilläggsrevision

En tredje möjlighet skulle kunna vara att försöka förena de två till synes motstridiga förslagen om en reducering av revisorernas kärnuppdrag respektive en utvidgning av detsamma. I så fall skulle revisionen kunna delas upp i två delar: en basrevision och en tilläggsrevision.

Basdelen skulle bestå av en lagstadgad granskning enligt modellen *revision från revisorers perspektiv*. Denna granskning kan präglas av en förhållandevis stor inriktning mot "structure" och att göra "saker rätt". Resultaten från del I tyder på att revisorerna anser sig ha förutsättningar att sköta granskningen av den hårda, historiska och fragmentariska informationen på ett bra sätt. Resultaten från del II tyder också på att revisorerna har intressenternas förtroende i fråga om denna traditionella granskning. Till viss del behöver även fiskal granskning och sökande efter förbiseenden och oegentligheter ingå i basrevisionen. Det är knappast möjligt för revisorerna att på ett trovärdigt sätt intyga att ens delar av det granskade företagens redovisning ger en rättvisande bild, utan att ha undersökt hanteringen av skatter och avgifter eller förekomsten av eventuella förbiseenden och oegentligheter (jämför Cullinan och Sutton, 2002). Kontrollen av skatter och avgifter tillgodoser även vissa av samhällets anspråk och granskningen av even-

tuella förbiseenden och oegentligheter svarar upp mot en djupt rotat föreställning bland intressenterna (jämför Sikka et al., 1998). Ett fungerande samarbete med skatteverket och andra myndigheter skulle kunna leda till att fortsatta granskningsinsatser görs på det allmännas bekostnad om ett sådant behov skulle visa sig uppstå.

Sett till basrevisionen skulle det alltså vara fråga om en renodling av revisorerens uppdrag. Vissa granskningsinsatser, som att översiktligt se över företagets strategier och ta sig an verkställande direktörens kommentarer, avförs helt från dagordningen. Även om tyngdpunkten i denna revision skulle präglas av utförrarintressen innebär granskningen av balans- och resultatposter, fiskal information och eventuella förbiseenden och oegentligheter att även användarintressen beaktas. Denna inriktning på basrevisionen skulle även kunna medföra att olika intressenter har nytta av revisionen trots att de har delvis olika önskemål.

Till skillnad från basrevisionen kan tilläggsrevisionen styras av marknadskrafter. Denna tilläggsrevision skulle utgöras av en utvidgad granskning enligt parollen *revision från intressenters perspektiv*. Huvudägarna kan ålägga företaget att betala för denna extra revision om man tycker att det är värt det. Då utsätts revisorerna för konkurrens från bl.a. finansanalytiker och därmed måste de vinna intressenternas förtroende även i fråga om granskningen av den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga informationen (jämför Boyd, 2000/2001). I tilläggsdelen kan även en utökad granskning av fiskal information och sökande efter förbiseenden och oegentligheter komma att ingå om investerare och övriga intressenter anser att det är befogat (jämför Epstein och Geiger, 1994). I denna marknadsstyrda revision ligger initiativet således hos investerarna och indirekt även hos övriga intressenter, vilket innebär att revisorerna inte kan bestämma vilken sorts redovisningsinformation som ska granskas av hävd och gammal vana. Att intressenterna ges möjlighet att påverka innehållet i tilläggsrevisionen skulle kunna medföra att revisorerna inriktar sig mer på att göra "rätt saker" i denna del av revisionen. Samtidigt är denna granskning mer krävande för revisorerna, inte minst till följd av de relativt stora inslagen av "judgement".

Möjligtvis kan denna tudelning skapa förutsättningar för en bättre balans mellan utförrarintressen och användarintressen i och med att den i sin helhet tar hänsyn till båda parternas villkor och önskemål. I basdelen ingår sådana uppgifter som revisorerna kan utföra med förhållandevis hög precision (jämför Ronen, 2002). I tilläggsdelen ges intressenterna, framför allt investerarna, tillfälle att lyfta fram sådant som gör revisionen dynamisk och anpassad till användarnas behov (jämför Flint, 1988:15).

Med ett dylikt förslag skulle inte bara intressenternas position kunna stärkas, utan även revisionen som sådan. En fungerande basrevision skulle kunna skapa

förutsättningar för tilläggsrevision, vilket i sin tur skulle kunna innebära att en del av de konsultuppdrag som revisionsbyråerna utför övergår till att bli revisionsuppdrag. Därmed skulle inriktningen på ”samhällsaffärer” ges en relativt sett större tyngd i förhållande till inriktningen på ”affärer i samhället”.

Ur revisorernas synvinkel är det viktigt att diskutera graden av säkerhet i bedömningen av informationen i en tilläggsrevision. Enligt såväl revisorernas som intressenternas uppfattningar går det inte att verifiera den mjuka och framtidsorienterade informationen med samma grad av säkerhet som den hårda och historiska informationen. En möjlighet är att ställa relativt höga krav på säkerheten i basrevisionen, liknande de krav som finns idag, och att ha något lägre krav på säkerheten i det som revisorerna ska intyga i tilläggsrevisionen.

Ett problem som behöver uppmärksammas är att de nya redovisningsreglerna för med sig en ökad grad av framtidsorientering även beträffande vissa granskningsobjekt som föreslås ingå i basrevisionen. Mot bakgrund av de synpunkter som vissa investerare och kreditgivare framförde i del II måste man fråga sig om det är möjligt för revisorerna att granska dessa poster i balansräkningen med lika hög precision som de tidigare har gjort och vilka krav som är rimliga att ställa på tillförlitligheten i denna granskning. Det förefaller därför viktigt att utvärdera hur tillämpningen av redovisnings- och revisionsstandarder avseende dessa marknadsmässiga värderingar visar sig fungera i praktiken. Samtidigt går det inte att komma ifrån att värderingar som bygger på historiska anskaffningsvärden passar bättre för en basrevision eftersom dessa värden normalt anses mer tillförlitliga än marknadsvärden. Det finns således en koppling mellan redovisningsinformationens utformning och vad revisionen kan utträta. En uppdelning i en bas- och tilläggsrevision såsom den ovan föreslagna skulle komma mer till sin rätt om redovisningsinformationens utformning anpassades till denna uppdelning.

Initialt skulle det granskade företaget, precis som enligt gällande ordning, kunna betala för revisionen (både basrevisionen och tilläggsrevisionen). I båda fallen skulle också utfallet av revisionen kunna offentliggöras skriftligt och behandlas på bolagsstämman. Uppdelningen i en bas- och tilläggsrevision skulle i sig kunna göra revisorernas ekonomiska beroende av klienterna mindre påtagligt såttillvida att basrevisionen får ett tydligt fokus och tilläggsrevisionen styrs av intressenternas efterfrågan. Frågan om hur revisorerna ska arvoderas behöver i likhet med många andra företeelser vara föremål för ständiga översyner och omprövningar. Det är just detta förhållningssätt som utmärker ett dynamiskt perspektiv på revision (Flint 1988:15). Om det visar sig nödvändigt för att komma runt oberoendeproblematiken avseende den lagstadgade basrevisionen, kan ett alternativ vara att en annan part ges i uppgift att utse revisorerna och avlöna dem ur en

gemensam pott till vilken de redovisningsskyldiga företagen betalar revisionsavgifterna (jämför Ronen, 2002; Gometz, 2005:183).

16.1.2 Om informationen till intressenterna och tryggheten för revisorer

Ett annat tydligt motsatsförhållande är det mellan intressenternas behov av information från revisorerna och revisorernas behov av trygghet i sin yrkesutövning. Intressenterna anser å sin sida att de är utelämnade till att lita på revisorerna och att de behöver mer information för att kunna flytta fram sina positioner. Revisorerna anser å sin sida att de har en utsatt position och vill av det skälet inte ha särskilt stor offentlig insyn i det de gör eller att deras skyldigheter ska utökas.

I likhet med förslaget om bas- och tilläggsrevisionen borde det även i det här fallet vara möjligt att minska motsatsförhållandet mellan parterna genom att vidta vissa åtgärder. Nedan anges två angelägna förändringar.

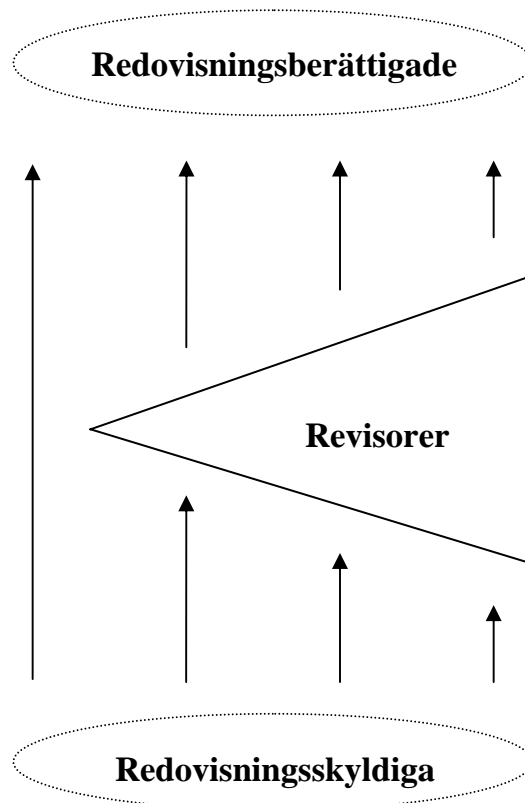
Åtgärd 1 – utöka informationen till intressenterna

Trots att revisorerna i del I visade att de är motståndare till att lämna utökade uttalanden förefaller det nödvändigt att reducera den informationsasymmetri som råder och som missgynnar investerare och övriga intressenter på revisionsarenan (jämför McEnroe och Martens, 2001). Revisorernas utsatta position får inte överskugga intressenternas rätt till användbar information. För att intressenterna ska få ökat förtroende för revisorerna och deras arbete är revisionens ogenomskinlighet något som av allt att döma måste hanteras (jämför Fadzly och Ahmad, 2004). Informationen till intressenterna behöver förbättras beträffande både revisorernas arbete och revisionens utfall.

I det första fallet handlar det om att stilla intressenternas undran över vad revisorerna riktar in sitt arbete på. Med tanke på att en stor andel av de intressenter som medverkade i del II blottade sin okunskap om vad revisorerna gör, verkar det ointressant för intressenterna att bli informerade om vad revisorerna inte ska göra (jämför Power, 1997:39-40). I stället borde det vara både möjligt och givande för revisorerna, och revisionsbyråerna, att i större utsträckning än idag tala om vad de faktiskt gör. Ett sätt att öka transparensen är att i efterhand ange vilket eller vilka väsentlighetskriterier som användes som riktlinje för revisionen eller delar av denna. Sådan information bör vara specifik för det aktuella fallet och anges skriftligt i en bilaga till revisionsberättelsen. För både intressenternas och revisorernas bästa krävs det dock att dylik information lämnas ut med viss försiktighet. Det är t.ex. oklokt att spela ut alla kort i förväg med tanke på att detta ger det företag som granskas möjligheter att agera på ett

mindre önskvärt sätt. Likaså sätter sådana utfästelser revisorerna i en oönskat utsatt position med tanke på den tilltagande risken att få kritik i efterhand.

En annan åtgärd för att öka intressenternas insyn är att informera om hur stora ansträngningar som normalt görs för att kvalitetssäkra olika granskningsobjekt och/eller olika sorters redovisningsinformation. Dessa upplysningar skulle kunna delges i förväg förutsatt att de inte är så detaljerade att de avslöjar för mycket eller utsätter revisorerna för extra stor press. Olika granskningsobjekt kan exempelvis delas in i fyra olika grupper med avseende på hur stora insatser revisorerna gör. Pilarna i figur 16:1 nedan kan således symbolisera olika granskningsobjekt eller olika sorters redovisningsinformation. Längst till vänster anges sådant som inte alls granskas och bedöms. Längst till höger anges sådant som revisorerna normalt lägger förhållandevis stor tid och kraft på när de genomför ett revisionsuppdrag. Denna relativt enkla varubeskrivning är i första hand lämpad för basrevisionen.



Figur 16:1 En modell om omfattningen på olika gransknings- och bedömningsinsatser.

Ännu viktigare är det att revisorernas rapportering om revisionens utfall utökas. Medan en stor majoritet av de redovisningsberättigade intressenterna uttryckte en vilja att få ta del av utförligare rapportering kunde endast ett fåtal revisorer tänka sig att svara upp mot detta önskemål. I just denna fråga är förväntnings-

gapet mellan intressenter och revisorer att betrakta som särskilt stort. Skillnaden mellan ett användarperspektiv och ett utförarperspektiv framträder därmed extra tydligt. Å ena sidan skulle en utförligare rapportering från revisorernas sida av allt att döma bidra till ett minskat förväntningsgap (jämför Burrowes och Persson, 2000; Catasús och Gröjer, 2005:117). Å andra sidan förefaller det vara så att ju mer som ska utfästas desto större är behovet för revisorerna att skapa trygghet och kunna legitimera sina handlingar (jämför Power, 2004:47-8).

Det är önskvärt att rapporteringen i revisionsberättelsen i första hand är inriktad på utfallet av revisionen. I länder som t.ex. Storbritannien och Sverige har innehållet i revisionsberättelsen utökats i syfte att informera intressenterna om revisorernas ansvar (jämför Innes et al., 1997). Att delge allmän information om revisorernas ansvar i revisionsberättelsen kan förvisso vara värdefullt, men det visar samtidigt att rapporteringen har ett utförarfokus snarare än ett användarfokus. Dessutom har det visat sig att förväntningsgapen riskerar att öka inom områden som intressenterna inte informeras om i revisionsberättelsen (Monroe och Woodliff, 1994; Leung och Chau, 2001). Bättre vore således att placera allmänna upplysningar i en bilaga till revisionsberättelsen eller ännu hellre på en särskild plats i årsredovisningen där det på ett och samma ställe anges vilka skyldigheter företagsledning, styrelse, ägare och revisorer har.

Revisorernas försvar av den standardiserade och i intressenternas ögon relativt innehållslösa revisionsberättelsen ger intryck av att vara en partsinlaga, svår att koppla samman med att kompetens är ett av revisorernas adelsmärken. Om man relaterar rapporteringens innehåll till den rapporterade partens kompetens borde rapporteringen om revisionens utfall kunna göras utförligare och mer upplysande (jämför Jönsson, 1996:109; Power, 1997:125). Frågan är om inte en mer nyanserad revisionsberättelse, med flera skalsteg, skulle göra de svåra besluten mindre besvärliga för revisorerna. En kommentar eller anmärkning skulle inte bli så dramatisk om det fanns flera möjliga utfall av revisionen och ett av alternativen var av typen ”godkänd med följande kommentarer”.

Exakt hur revisorernas rapportering till intressenterna, med utökad information om revisionens utfall och inriktning, ska utformas kan inte bestämmas utan att hänsyn tas även till revisorernas önskemål. Om det skänker revisorerna en viss trygghet skulle ett alternativ kunna vara att låta revisionsberättelsen ha kvar karaktären av standardiserat minimikvitto, men samtidigt komplettera den med en bilaga som innehåller kommentarer om revisionens utfall. Dessa upplysningar skulle kunna ges en mindre formell karaktär än om de placerades i revisionsberättelsen, t.ex. såtillvida att kommentarerna kan ges utan att de behöver kopplas till en bedömning om vilket skalsteg som ska väljas.

Ett stort antal intervjuade intressenter påpekade att en utökning av innehållet i revisionsberättelsen bör ske i ordnade former. Det förefaller inte bara önskvärt utan även möjligt att utveckla standarder för vilken information som revisorerna ska delge offentligt. Angående revisionens utfall skulle det t.ex. vara tänkbart att ange vilka förebyggande åtgärder som revisorn konstaterar att företaget vidtagit respektive bedömer att det bör vidta för att säkerställa att den redovisningsinformation som lämnas till intressenterna är rättvisande. Beträffande revisionens inriktning skulle det vara tänkbart att ange ett sammandrag av centrala delar av den granskningsplan som varit styrande för den genomförda revisionen. Ytterligare en möjlighet för att öka genomskinligheten är att revisorerna ges ökade befogenheter på bolagsstämman, så att de kan uppträda som investerares och indirekt även övriga intressenters representanter gentemot företagsledningen (jämför Catasús och Gröjer, 2005:117). Det skulle ge revisorerna ökade möjligheter att bidra med något substantiellt vid detta tillfälle i stället för att mer eller mindre ordagrant redogöra för det som redan finns på pränt.

Även i frågor som rör informationen till intressenterna förefaller det således vara en fördel om dynamiska diskussioner kan föras mellan olika parter (jämför Flint, 1988:15). Något som behöver vägas in i sådana diskussioner är att ökad transparens inte bara innebär att informationsplikten utökas något, utan även att det sker på viss bekostnad av tystnadsplikten. Ökad öppenhet från revisorernas sida skulle reducera informationsasymmetrin, vilket i sin tur skulle kunna stärka intressenternas position på revisionsarenan och tydliggöra revisionens inriktning på ”samhällsaffärer”. En aldrig så liten positionsförskjutning mot ökad öppenhet skulle emellertid påverka revisorernas relationer till de redovisningsskyldiga företagen (jämför Catasús och Gröjer, 2005:116). En förbättrad relation till intressenterna, i form av utökad informationsplikt, måste således balanseras mot den relationsstörning till de redovisningsskyldiga företagen som en något minskad tystnadsplikt medför.

Den enda indragning i tystnadsplikten som kan behöva regleras är den som hänger samman med en utökad revisionsberättelse, inklusive eventuella bilagor och uttalanden på bolagsstämmor. I övrigt kan företagen avgöra om och i vilken grad de vill frigöra revisorerna från tystnadsplikten. Förändringar i denna riktning skulle underlättas om intressenterna, främst huvudägarna, är aktiva och tar vissa initiativ. Om det vore lättare att attrahera kapital för företag som låter revisorerna offentliggöra viss information från sina interna promemorior, skulle det kanske kunna bidra till ökad öppenhet. I sin förlängning skulle det också kunna leda till att investerarna väljer att få en större del av redovisningsinformationen kvalitetssäkrad i en tilläggsrevision. Det är också viktigt att ha i åtanke att en utökad revision av flera skäl kan vara till nytta även för det granskade företaget och dess ledning (jämför Lee, 1993:38; Deegan, 2000:53-4). Från en

agentteoretisk utgångspunkt förbättras företagsledningens möjligheter att få ökad kompensation för sitt arbete om revisionen utfaller till belåtenhet.

Åtgärd 2 – se över revisorernas utsatta position

Att se över revisorernas utsatta position är också av stor vikt. En utsatt position är inte den bästa att fatta beslut ifrån, och ytterligare krav på revisorerna tenderar att göra dem ännu mer försiktiga. Det är visserligen svårt att ändra på det faktum att revisorerna har, och måste ha, en tämligen utsatt position till följd av sin uppgift (jämför Ronen, 2002). Även om inte olika friskrivningar eller andra försök att utåt sett undvika ansvar är att rekommendera (jämför Power, 2004:47-8), så är revisorerna i behov av en vardagssituation som skapar förutsättningar för att arbetet ska kunna utföras på ett så bra sätt som möjligt.

Möjligheten att ställa något lägre krav på säkerheten i revisorernas intygande i tilläggsrevisionen än i basrevisionen har redan behandlats. Tydliga riktlinjer och regelverk inom områden som är lämpade för detta kan också skänka revisorerna ökad trygghet (jämför Eklöv, 2001:63). Likaså är det viktigt att de revisorer som tvingas ta obekväma beslut känner stöd från kolleger och respektive revisionsbyrås ledning, men framför allt från revisorsprofessionen och dess företrädare. Ett klart uttalat stöd och utökade incitament för att skydda investerare och övriga intressenter skulle vara värdefullt inte bara för enskilda revisorer, utan kanske främst för att ge revisionsverksamheten en dynamisk karaktär och en inriktning på "sammansaffärer" (jämför Braithwaite, 2005; Gometz, 2005:182).

Genom att utöka informationsplikten, och därmed rucka något på tystnadsplikten, skulle det förmodligen bli något mindre riskfyllt för revisorerna att yttra sig om granskningen när så anses befogat. Det gäller i synnerhet om tydliga riktlinjer utvecklas inom detta område. En viss frihet utöver den som företaget måste godkänna skulle kunna innebära att revisorerna kan uttala sig om vissa för intressenterna viktiga frågor utan att ha lika tunga potentiella skadeståndskrav hängande över axlarna. Givetvis ska det även fortsättningsvis vara förbjudet för revisorerna att utan befogad anledning göra uttalanden om sådant som kan skada det granskade företaget.

En i sammanhanget särskilt viktig åtgärd är att minska skadeståndsansvaret. Att döma av revisorernas tankemönster och de synpunkter som framkom i expertutfrågningarna i del I försvåras uppmärksamheten på investerare och övriga intressenter av revisorernas utsatta position och risken för stämningar och skadestånd. Även revisorsprofessionens företrädare ser det obegränsade skadeståndsansvaret som besvärande (Brännström, 2006). Ett alternativ till obegränsade skadeståndskrav skulle vara att relatera eventuella krav till revisionsarvodets

storlek. Även andra utgångspunkter för att fastställa skadeståndskrav kan övervägas, både sådana som går att relatera till revisionsbyrån och till det granskade företaget. Ett begränsat skadeståndsansvar skulle kunna leda dels till att revisorer vågar träda fram när situationen så kräver, dels till att rekryteringen av nya revisorer underlättas. Ett minskat skadeståndsansvar skulle således kunna vara till fördel även för investerare och övriga intressenter.

16.1.3 Om behovet av balans på revisionsarenan

Revisorernas beroende av de företag som granskas lyftes fram som ett av revisionens största problem av intressenterna i del II. Att den nära relationen mellan revisorer och klienter anses göra det svårt för revisorerna att agera tillräckligt oberoende leder diskussionen mot revisionsarenan (se figur 12:1 i del II). I samma riktning leder också det faktum att intressenterna i fokusgruppintervjun menade att revisionsbyråerna har utvecklats till konsultvaruhus och att revisionens starka ekonomiska inramning är ett reellt problem.

Att revisorsprofessionen givits mandat att bedriva både ”samhällsaffärer” och ”affärer i samhället” innebär såväl möjligheter som svårigheter. Den springande punkten tycks vara i vilken utsträckning det är försvarbart för en profession att driva egna intressen när den samtidigt är satt att sköta ett uppdrag inom ramen för ett slags samhällskontrakt (jämför Lee, 1995). Mot bakgrund av de redovisningsberättigade intressenternas farhågor verkar det vara av betydelse att klargöra om revisorsprofessionen ska vara den neutrala part som många förväntar sig eller om den i första hand ska fungera som en branschorganisation och driva sina egna intressen (jämför Hooks, 1992; Parker, 1994; Citron, 2003). Med tanke på att det krävs en någorlunda god balans på revisionsarenan, både mellan relationstriangelarna och mellan parterna inom respektive relationstriangel, verkar det knappast vara ett gångbart alternativ att revisorsprofessionen kombinerar sina båda uppdrag utan prioritetsordning. Först när revisorsprofessionens ställningstagande är klargjort kan övriga parter positioner tydliggöras.

Alternativ 1 – revisorsprofessionen är i första hand en neutral part

De kanske viktigaste uppgifterna för revisorsprofessionen som neutral part är att tydligt markera att revisionen är revisorernas kärnuppdrag, att verka för att revisionen bedrivs som ”samhällsaffärer” och att understryka att revisorer arbetar på uppdrag av ägare och övriga intressenter. De tre postulat som intressenterna i del II upplever som problematiska kan ligga till grund för sådana markeringar. Oberoendet och rapporteringen är förvisso två problemområden som revisorsprofessionen tagit sig an och som också hanterats i lag. Med Powers (1997:33)

ordval skulle de vidtagna åtgärderna emellertid betecknas som ”kosmetiska”, åtminstone om avsikten varit att på ett dynamiskt sätt förbättra för de redovisningsberättigade intressenterna. Förväntningsgapen gällande oberoendet och rapporteringen är väl dokumenterade (se t.ex. Gay et al., 1998) och de svar som de intervjuade intressenterna lämnade i del II förstärker intrycket av otillräckliga åtgärder.

Särskilt intressant är det att några av intressenterna i huvudundersökningen och deltagarna i fokusgruppintervjun inriktar sig på det postulat som föreskriver att nyttan av revisionen ska överstiga kostnaderna för dess genomförande. Att ett fåtal respondenter undrade om revisionen ger valuta för pengarna är kanske inte så mycket att bry sig om som isolerade händelser. Något allvarigare tenderar det dock att bli med tanke på att vissa respondenter framförde att revisionen bara skummar på ytan. Likaså framstår det som oroande att deltagarna i fokusgruppintervjun angav att ett skäl till att nyttan inte anses överstiga kostnaden kan vara att arvodet är för lågt och att detta riskerar att leda till en granskning som inte är acceptabel från ett användarperspektiv.

Att det finns föreställningar bland vissa intressenter om att revisioner genomförs till ett arvode som omöjliggör en ändamålsenlig revision borde vara oroande för revisorsprofessionen. Samtidigt ger det professionens företrädare möjlighet att gå i bräschen och verka för att arvodena höjs. Att döma av fokusgruppintervjun tycks det finnas förutsättningar att ta betalt så att ordentliga revisioner kan göras. På sikt är det naturligtvis avgörande att investerare och övriga intressenter upplever att revisionen är tillräckligt genomskinlig, har en sådan inriktning och skänker en sådan säkerhet att ett högre arvode kan motiveras.

Förhållandet mellan revisionens nytta och kostnad kan vara ett område där företrädare för revisorsprofessionen kan föra principiella diskussioner med representanter för huvudägare respektive enskilda aktieägares intresseföreningar. Överhuvudtaget förefaller diskussioner och samarbeten ha större förutsättningar att bli framgångsrika än egna ägeranden (Flint, 1988:15). Att även lagstiftare och parterna i den nedre relationstriangeln kan vara aktiva i sådana utbyten ska således ses som positivt (jämför Braithwaite, 2005).

Revisorsprofessionens ensidiga försök att minska förväntningsgapen har inte varit särskilt lyckosamma (Wolf et al., 1999; Johansson et al., 2005:201-2). Inte heller har revisorsprofessionens strävan efter att ”sköta sin egen verksamhet” hållit vad den lovat (jämför Humphrey et al., 1992; Gay et al., 1998; Gometz, 2005). För att slippa uppfattas som en profession som talar i egen sak är det att föredra att övriga parter i den övre relationstriangeln görs mer delaktiga. Ett dilemma som visade sig i del II, och som revisorsprofessionen har att hantera, är att olika intressenter, som investerare och myndighetsrepresentanter, har olika

behov och önskemål. Det är rimligt att revisorsprofessionen argumenterar för revisorernas utförrarintressen, men att dess representanter även lyssnar på investerarens och övriga intressenters användarintressen (jämför Tschudi, 2005:81) och strävar efter att tillgodose dessa när så är möjligt (Flint, 1988:15). Om parterna tillsammans och med ömsesidig respekt för varandra försöker förena olika intressen, skapas förutsättningar för att minska både kognitiva gap och förväntningsgap. Att formalisera riktlinjer kring en rapportering med utökat innehåll om revisionens utfall och inriktning till nytta för intressenterna är ett exempel på ett samarbetsprojekt som revisorsprofessionen skulle kunna initiera. Varför inte driva den frågan tillsammans med frågan om begränsat skadeståndsansvar för revisorerna?

För att uppfattas som en trovärdig neutral part skulle revisorsprofessionen förmodligen vinna på att i större grad arbeta förebyggande och att kontinuerligt se över och vid behov ändra spelreglerna innan kriserna slår till (jämför Shaikh och Talha, 2003). Regler, rekommendationer och riktlinjer kan modifieras och viktiga ärenden kan tas upp med lagstiftaren. Om revisorsprofessionen kunde påverka lagstiftaren så att Sverige som första land införde analysmodellen i lag (Wallerstedt, 2005:41) borde det vara möjligt att utöva påverkan även i andra och viktigare frågor.

En annan påtalad och angelägen uppgift för revisorsprofessionen i syfte att lyfta fram revision som ”samhällsaffärer” är att stötta revisorer som tar obekväma beslut. Moralisk uppbackning kan stärka revisorernas integritet och ett uttalat stöd kan göra det lättare för dem att närma sig svåra situationer med rakare ryggar (jämför Gometz, 2005:182). Att stärka revisorernas integritet förefaller viktigare än att fastna i diskussioner om tidsbegränsade revisionsuppdrag eller annat som går förhållandevis lätt att reglera. Denna jämförelse kan tjänstgöra som ett exempel på att revisorsprofessionen behöver ta sig an riktigt svåra och tidskrävande uppgifter för att inte lagstiftaren ska känna sig tvingad att välja enkla och mindre effektiva lösningar.

Alternativ 2 – revisorsprofessionen är i första hand en branschorganisation

Som en branschorganisation skulle revisorsprofessionen ha sin hemvist i den nedre relationstriangeln¹⁰ och då blir inriktningen på ”affärer i samhället” naturlig. Från flera håll i USA och Storbritannien hävdas att revisorsprofessionen redan intagit denna position (jämför Byington och Sutton, 1991; Fogarthy et al., 1991; Davis och Strawser, 1993; Power, 1997; Sikka et al., 1998; Citron, 2003).

¹⁰ Om revisorsprofessionen intar en position i den nedre relationstriangeln handlar det inte längre om två olika trepartsförhållanden i relationstrianglarna på revisionsarenan. För enkelhets skull används dock även fortsättningsvis uttrycken övre och nedre relationstriangel.

För att revisionen ska fungera som både ”samhällsaffärer” och ”affärer i samhället” krävs en någorlunda god balans mellan relationstrianglarna. Om revisorsprofessionen i första hand fungerar som en branschorganisation måste de andra parterna i den övre relationstriangeln agera. Till att börja med måste lagstiftaren flytta fram sin position. Framför allt är lagstiftaren hjälpt av att se längre än till de enkla lösningarna och vara aktiv även när inga kritiska händelser ger anledning att agera (jämför Jönsson, 2005:166). En sätt att skapa balans på revisionsarenan är att ge Revisorsnämnden ytterligare resurser för att sköta tillsynen i statens regi. Som redovisningsberättigade intressenter kan statliga myndigheter, exempelvis skatteverket, påverka vad som ska ingå i revisorernas kärnuppdrag. Även huvudägare, i egenskap av primära intressenter, behöver stärka sin ställning. Att dessa aktivt driver sådana frågor som det anstår en principal att driva (jämför Zimmerman, 1977) förefaller nödvändigt om revisorsprofessionen intar en uttalad position i den nedre relationstriangeln. Det kan handla om att driva sådana frågor som intressenterna i del II tog upp, bl.a. att revisorerna ska lämna utökad information om revisionens utfall och inriktning.

Även om samhället behöver göra allvar av hoten att begränsa självregleringen (jämför Wallerstedt, 2005:43) kan revisorsprofessionen ges ett efter omständigheterna stort inflytande i fråga om hur revisionen ska utföras även som uttalad branschorganisation. Professionen kan driva sina frågor och försöka övertyga parterna i den övre relationstriangeln om förslagets förtjänster. Förmodligen skulle det vara svårt att få gehör för ståndpunkten att utbildning av intressenterna är kungsvägen för att minska rådande förväntningsgap och att professionens företrädare är bäst lämpade att sköta denna utbildning (jämför Johansson et al., 2005:200-1), men i övrigt finns alla möjligheter att goda förslag gällande vad revisionen ska innehålla och hur förväntningsgapen ska minska blir väl mottagna. Viljan att lyssna på intressenterna är av stor betydelse. Ett gott samarbetsklimat torde öka förutsättningarna för att bevara intressenternas förtroende inom de områden där det redan är stort och att förbättra det inom de områden där det av olika skäl inte är lika stort.

Som branschföreträdare är det naturligt att i stor utsträckning ägna sig åt frågor som är viktiga för de egna medlemmarna. Med tanke på att revisorerna i del I gav uttryck för att de har en utsatt position på revisionsarenan, förefaller en viktig uppgift vara att försvara revisorerna på fältet och göra situationen så trygg som möjligt för dem. Frågan är dock om inte revisorernas trygghet totalt sett kan komma att minska på grund av att de riskerar att bli relativt utelämnade i den övre relationstriangeln. Revisorerna ingår i båda relationstrianglarna och ska tjäna både samhällets och det granskade företagens intressen (jämför Jönsson, 2005:167-9). Frågan är hur väl revisorerna kan hantera denna balansgång om revisorsprofessionen är en uttalad branschorganisation och andra parter stärker

sina positioner. Det är inte uteslutet att det i framtiden kommer att ställas ökade krav från samhällets sida på att revisorernas insatser ska utvärderas (jämför Grünberg och Hägg, 2005:127). Detta visar vikten av att revisorsprofessionen anlägger både ett utförar- och användarperspektiv även som branschorganisation.

16.2 Vägen mot ett integrerat perspektiv i praktiken

Frågan är i vilken utsträckning ovanstående förslag skulle vara praktiskt genomförbara i Sverige. Skulle det vara möjligt att införa en lagreglerad basrevision och en marknadsstyrd tilläggsrevision? Skulle det vara möjligt att utöka revisorernas rapportering till intressenterna utan att sätta revisorerna i en alltför utsatt position? Skulle det vara möjligt för revisorsprofessionen att i första hand verka för revisionens ”samhällsaffärer”?

En utveckling i den skisserade riktningen kan möjligen anses välgrundad på basis av framkomna resultat, men förmodligen betraktas vägen mot ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision mer som ett ouppnåeligt önsketänkande. Ett skäl till denna något pessimistiska syn är att det som anses viktigt för intressenterna kan ställas mot vad som skänker revisorerna trygghet. Så länge utförarintressena ges högre prioritet än användarintressena är det svårt att minska revisorernas kognitiva gap. Skillnaden mellan vad revisionen levererar och borde leverera från ett utförarperspektiv kan även i fortsättningen förväntas vara ganska liten, samtidigt som utförar- och användarperspektivet kommer att ligga relativt långt ifrån varandra i revisorernas tankemönster.

Den pågående utvecklingen begränsar ytterligare möjligheterna att införa en basrevision och en tilläggsrevision i enlighet med de framlagda förslagen, även om förslagen skulle kunna lanseras på EU-nivå. Inom både redovisning och revision sker utvecklingen i stor utsträckning på den internationella arenan. Harmoniseringen inom redovisningsområdet har fört delar av det amerikanska regelverket till Europa och bl.a. lett till att marknadsmässiga värderingar av vissa tillgångar ska göras. Harmoniseringen inom revisionsområdet gör att den amerikanska kulturen ger sig till känna (jämför Jönsson, 2005:152) i takt med att de fyra stora revisionsbyråerna breder ut sig runt om i världen (Barrett et al., 2005). Den internationella utvecklingen leder även till att begreppet rättvisande bild blir allt mer etablerat och att den standardiserade revisionsberättelsen blir allt mer vedertagen. Som svar på myndigheternas krav på effektivare kontroller i redovisningsskandalernas kölvatten stramas regelverken upp. Utförligare regler och riktlinjer ger revisionen en ökad inriktning mot ”structure” och den interna kontrollen. Detta kan betraktas som något paradoxalt eftersom det i detta arbete visar sig att vissa sorters granskningsobjekt kräver relativt stora inslag av andra

granskningsinsatser samt att begreppet rättvisande bild fordrar professionella bedömningar och därmed ett relativt stort mått av "judgement".

Det förefaller inte alltför långsökt att hävda att förfinade riktlinjer inom befintliga områden kan vara till nytta för såväl revisorsprofessionen och revisionsbyråerna som revisorerna (jämför Power, 2003). Revisorsprofessionen och revisionsbyråerna kan kontrollera revisorerna och revisorerna kan legitimera sina handlingar, vilket i sin tur leder till ett defensivt agerande (jämför Power, 2004: 46) och en fokusering på att göra "saker rätt". Det är svårt att se att användarnas intressen står i centrum för en sådan utveckling.

Att komplettera revisorernas utbildning och utveckla granskningsmetoder så att även mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig information kan bedömas på ett någorlunda tryggt och tillförlitligt sätt får anses vara ett stort steg att ta i praktiken. Lika stort tycks steget mot att intensifiera sökandet efter förbiseenden och oegentligheter vara (jämför Sikka et al., 1998). I det senare fallet är de oundvikliga relationsstörningarna till de företag som granskas en försvårande omständighet.

Som om det inte skulle vara svårt nog att minska förväntningsgapen och få parterna att närma sig varandra tycks det finnas en motsättning som är särskilt svår att hantera (jämför Abbott, 1988:239; Power, 1997:31). Å ena sidan kan revisorsprofessionen tillåta en relativt stor insyn i verksamheten för att därigenom minska förväntningsgapen. Ett sådant förhållningssätt skulle samtidigt innebära att professionens ställning på revisionsarenan hotas. Å andra sidan kan professionen verka för en relativt liten insyn i verksamheten och därmed fortsätta förväntningsgap. Det senare förhållningssättet möjliggör ett bevarande av den monopolliknande ställningen. Med dessa valmöjligheter är det föga troligt att revisorerna eller revisorsprofessionens företrädare skulle driva på en utveckling mot ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision.

De ojämna styrkeförhållandena på revisionsarenan skulle kunna vara en orsak till att revisorsprofessionens företrädare alltför hävdar att utbildning av intressenterna är kungsvägen för att minska rådande förväntningsgap (Johansson et al., 2005:201). Det är rimligt att ansluta sig till Porters (1993) och Sweeneys (1997) uppfattningar att orimliga förväntningar ska motverkas med hjälp av diskussion och utbildning. Däremot går det att ställa sig tveksam till att gällande lagar, regler och riktlinjer ska sätta gränserna för vad som är rimliga respektive orimliga förväntningar och att revisorsprofessionen ska ges rätten att avgöra vad som ska klassas som rimligt respektive orimligt. Att utbilda intressenter som anser att revisorernas rapportering är otillräcklig med en förhoppning om att det ska leda till att de anser att rapporteringen är tillräcklig har små förutsättningar att lyckas. Bättre är att som utgångspunkt försöka väga revisorernas utförar-

intressen mot intressenternas användarintressen och att få dessa att närma sig varandra utifrån logiska argument och att vid behov anpassa revisionen (jämför Godsell, 1992; Humphrey et al., 1993; Lee, 1995; Koh och Woo, 1998; Wolf et al., 1999; Shaikh och Talha, 2003; Fadzly och Ahmad, 2004).

Ett inte försumbart problem är att både revisorerna i del I och intressenterna i del II uppvisar en måttlig komplexitet i sina tankemönster. Utöver den diskrepans mellan utförar- och användarintressen som visar sig hos båda parter, behöver hänsyn tas till att såväl revisorerna som intressenterna har ett fåtal dominerande dimensioner i sina tankemönster. Parter som är relativt låsta i sina uppfattningar har ofta svårt att närma sig varandra. Det är således inte bara revisorerna som är förändringsobenägna. Även de redovisningsberättigade intressenterna verkar ha svårt att ta till sig upplysningar om vad revisorerna kan och ska bidra med.

Ett integrerat och dynamiskt perspektiv på revision kräver sannolikt att antingen revisorerna och deras företrädare eller andra parter som visar intresse för revisionens "samhällsaffärer" initierar olika samarbeten (jämför Braithwaite, 2005). En fråga är om den svenska revisorsprofessionen har ett reellt intresse av att beakta revisionens dilemman och revisorernas kognitiva gap samt att angripa olika förväntningsgap aktivt och uppoffrande. En annan fråga är i vilken mån det är möjligt för revisorsprofessionen i ett land som Sverige att driva frågor och påverka den utvecklingsriktning som pekas ut i EU:s revisorsdirektiv. En tredje fråga är vilka förhoppningar det går att ställa till lagstiftaren respektive huvudägare i en allt mer internationell värld.

16.3 Sammanfattande slutsatser

Utifrån studiens syfte och förda resonemang redovisas följande slutsatser om hur förutsättningarna för revisionen och revisorernas arbete kan anpassas för att bättre förena revisorers och redovisningsberättigades intressenters intressen.

Angående förslagen på möjliga åtgärder för att anpassa revisionen med hänsyn tagen till motstridiga intressen och de praktiska förutsättningarna för detta.

Det första förslaget innebär att revisionen delas upp i två delar: en lagstadgad basrevision och en marknadsstyrd tilläggsrevision. Basrevisionen inriktas på granskning av sådan redovisningsinformation som företrädesvis är hård och historisk och som kan kvalitetssäkras med stora inslag av "structure" och med avseende på tillförlitlighet. Tilläggsrevisionen inriktas på granskning av sådan redovisningsinformation som investerare och övriga intressenter anser är särskilt relevant, företrädesvis mjuk och framtidsorienterad information. Denna gransk-

ning är mer krävande för revisorerna till följd av relativt stora inslag av ”judgement”.

Det andra förslaget går ut på att skapa bättre förutsättningar för både redovisningsberättigade intressenter och revisorer. För intressenternas del är det särskilt angeläget att de blir bättre informerade om både revisionens utfall och inriktning. För revisorernas del är det speciellt viktigt att skadeståndsansvaret begränsas så att de i detta avseende kan känna ökad trygghet i den utsatta position som de upplever att de befinner sig i.

Det tredje förslaget är kopplat till balansen på revisionsarenan och revision som ”sammansaffärer” respektive ”affärer i samhället”. Det är av stor betydelse att klargöra om revisorsprofessionen i första hand ska vara den neutrala part som många förväntar sig eller om den ska vara en branschorganisation som främst driver sina egna intressen. Om revisorsprofessionen i första hand är att betrakta som en neutral enhet behöver det ställas krav på att ”sammansaffärerna” sköts. Om revisorsprofessionen i första hand är att betrakta som en branschorganisation behöver lagstiftaren, representanter för huvudägare och enskilda aktieägares intresseföreningar samt övriga intressenter flytta fram sina positioner.

De praktiska förutsättningarna för den föreslagna anpassningen av revisionen förefaller inte vara alltför goda. Ett av flera problem är att den internationella utvecklingen går åt ett håll som gör begreppet rättvisande bild allt mer etablerat, den standardiserade revisionsberättelsen allt mer vedertagen och kraven på uppstramade regelverk och utförliga riktlinjer allt mer framträdande. Andra problem är att de ojämna styrkeförhållandena på revisionsarenan leder till att utförarperspektivet ges högre prioritet än användarperspektivet och att både revisorer och intressenter tycks vara relativt låsta i sina uppfattningar.

Från en optimistisk utgångspunkt kan olika parter gemensamt komma att verka för att det anläggs ett mer integrerat och dynamiskt perspektiv på revision och för att revisionsverksamheten i Sverige – och EU – i första hand handlar om ”sammansaffärer”. Från en pessimistisk utgångspunkt kan revision i första hand komma att beskrivas som en verksamhet med stor potential präglad av kognitiva gap, förväntningsgap och dilemman.

17 Reflektioner och förslag till fortsatt forskning

Några av de reflektioner som detta arbete givit upphov till kan utgöra olika ingångar till vidare studier. I det första av följande två avsnitt behandlas några av de genomförda studiernas begränsningar. Därefter anges tänkbara förslag till fortsatt forskning.

17.1 Några av arbetets begränsningar

Det finns begränsningar i alla undersökningar och det går alltid att diskutera om de åtgärder som vidtagits för att upprätthålla giltigheten (validiteten) och tillförlitligheten (reliabiliteten) har varit tillräckliga. I detta arbete har jag redogjort för valda utgångspunkter, tillvägagångssätt och hur jag har löst uppkomna problem. Rimligheten i allt detta måste andra bedöma.

Det kanske viktigaste att resonera om i det här skedet är vilka jämförelser som går att göra mellan revisorers och redovisningsberättigade intressenters uppfattningar. En fråga är i vilken utsträckning resultaten från dessa båda studier är generaliserbara för alla revisorer respektive investerare och kreditgivare i Sverige. Kan de tankemönster som framträder i genomsnittsgriderna sägas vara representativa för svenska revisorer respektive svenska investerare och kreditgivare, trots att ingen av studierna grundar sig på obundna slumpmässiga urval? Ger de gjorda urvalen anledning att misstänka att så inte skulle vara fallet?

Olika ansträngningar har gjorts för att försöka stilla denna undran. Så vitt jag kan bedöma har de revisorer som deltog i retesterna och expertutfrågningarna fått alla möjligheter att acceptera tankemönstret i revisorernas genomsnittsgrid eller förkasta det och föreslå ett alternativt mönster. Samtliga sex respondenter som gjorde retester gav uttryck för att de anser att det redovisade mönstret är rimligt. Diskussionerna i de tre expertutfrågningarna ledde inte heller till att någon deltagare anmälde avvikande uppfattning. Resultaten har även presenterats på forskningskonferenser och de av de närvarande personerna som yttrade sig vid dessa tillfällen sade att bilden av "genomsnittsrevisorns" tankemönster stämmer överens med deras uppfattningar om hur det förhåller sig. Ytterligare stöd ges av de statistiska jämförelser som gjordes mellan olika grupper av revisorer. Korrelationen mellan de olika gruppernas genomsnittsgrider visade sig vara hög (0.88), vilket tyder på att mönstret är relativt likartat över hela linjen och att en annan fördelning av respondenterna knappast skulle ha påverkat resultaten i något avgörande avseende. Isolerade är inget av de framlagda argumenten tillräckligt starkt för att bekräfta genomsnittsgridens representativitet. Men med tanke på att alla argument pekar i samma riktning – och att det var svårt att upp-

täcka något alternativt mönster – finns det anledning att förmoda att genomsnittsgriden ger en representativ bild av svenska revisorers tankemönster.

Även i den andra studien har liknande åtgärder vidtagits för att bedöma resultatens representativitet. Flera investerare och kreditgivare har fått tillfälle att avvisa den presenterade genomsnittsgriden och föreslå alternativa tankemönster. De genomförda retesterna visar att den avbildade genomsnittsgriden ger en god bild av hur de fem utvalda respondenterna anser att det ser ut. Inte heller ledde samtalen i fokusgruppintervjun till att någon deltagare uttalade en annan uppfattning. Utöver detta är korrelationen mellan olika grupper av respondenter hög (0.86). Med tanke på att argumenten även i det här fallet pekar åt samma håll finns det anledning att tro att genomsnittsgriden ger en förhållandevis god bild av hur svenska investerare och kreditgivare ser på revisionen av noterade företags redovisningsinformation.

En annan invändning som kan göras och som måste uppmärksammas är att det gick två år mellan de datainsamlingar som gjordes i de två studierna och att det kan påverka möjligheterna att göra jämförelser. Enligt Bryman (2001:57) kan resultaten från en tvärsnittsundersökning endast säkerställas för perioden för datainsamlingen och därför måste man fråga sig om revisorernas tankemönster skulle ha ändrats under den här tiden. Något som talar för att revisorerna skulle ha en relativt bestående syn på sitt kärnuppdrag är den valda undersökningsdesignen och den förhållandevis utdragna tiden för datainsamlingen. Under det dryga år som datainsamlingen i del I pågick bekräftades den presenterade bilden vid olika tillfällen och i olika sammanhang. Ytterligare argument i samma riktning kan hämtas från forskningskonferenser och informationsträffar så sent som i slutet av 2005. De reaktioner som jag och mina kolleger i forskningsgruppen möttes av när vi vid dessa tillfällen redogjorde för studiens resultat var så gott som samstämmiga. Vid varje tillfälle bekräftades resultatens rimlighet av en stor majoritet konferensdeltagare och i förekommande fall även av närvarande revisorer.

En annan iakttagelse är att de redovisade resultaten på flera sätt går i linje med resultat från empiriska undersökningar i andra länder, inriktade på att kartlägga revisorers och redovisningsberättigade intressenters uppfattningar om revision (se t.ex. Humphrey et al., 1993; Warming-Rasmussen och Jensen, 1998; Fadzly och Ahmad, 2004). Det kan också användas som ett argument för resultatens rimlighet.

17.2 Förslag till fortsatt forskning

Några av resultaten från det här arbetet skulle förmodligen kunna föras över till andra verksamheter och yrkeskategorier. Känslan av att ha en utsatt position och behovet av att rädda sitt eget skinn är inte unikt för revisorer (Bazerman och Loewenstein, 2001; Power, 2004:14-6). Om man trots detta väljer att enbart se till revisionsområdet kan nedanstående reflektioner och förslag ligga till grund för fortsatt forskning.

Det förefaller som om den måttliga homogeniteten bland de 82 revisorerna snarare kan kopplas till individuella skillnader i uppfattningar än till skillnader på gruppnivå. Samma förhållande tycks råda för de 72 investerarna och kreditgivarna. Om man vill ta fasta på dessa resultat, och dessutom betänker att individuella skillnader mellan olika revisorers bedömningar är ett tämligen outforskat område (Gibbins och Swieringa, 1995:244), skulle det vara värdefullt att på djupet undersöka de åsikter som ”outliers” har. Genom att kartlägga tankar och handlingar hos de revisorer och intressenter som avviker mest från genomsnittsbilden, kan det gå att upptäcka nya infallsvinklar på hur revisorernas arbete utförs och uppfattas.

Att skillnaderna mellan olika grupper av revisorer respektive olika grupper av intressenter visade sig vara små betyder inte att sådana jämförelser är meningslösa. Undersökningar av olika grupper kan mycket väl vara av intresse, framför allt om de inriktas på en något mer detaljerad nivå än i detta fall. Tidigare studier har visat att det finns skillnader mellan olika revisorer med avseende på revisionsbyrå (Pentland, 1993; Grey, 1998), erfarenhet (Choo och Trotman, 1991; Libby, 1995; Hoffman et al., 2003) och kön (Barker och Monks, 1998). Eventuella skillnader mellan olika grupper på detaljnivå kan med fördel studeras statistiskt, exempelvis med hjälp av T-test och Mann-Whitney test.

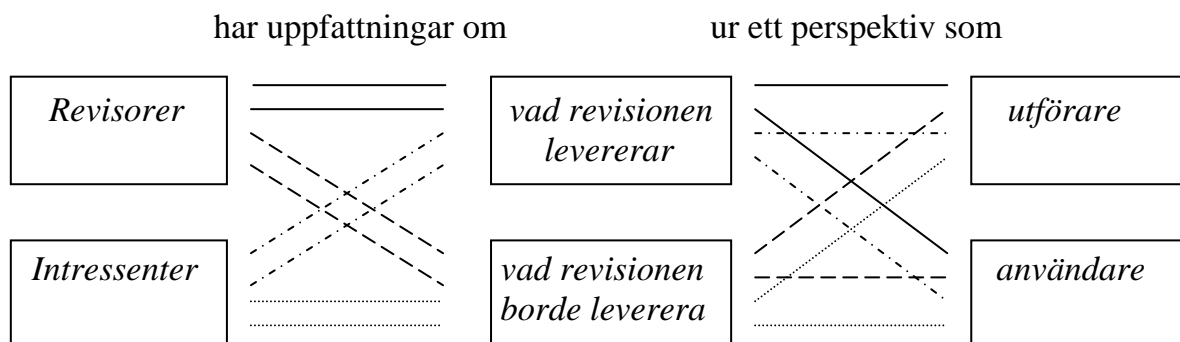
Ett mer eller mindre givet förslag till fortsatt forskning är att med gridteknik och kompletterande metoder undersöka om de redovisade resultaten är giltiga även i andra länder. Med hänsyn till internationaliseringen av revisionsverksamheten (Humphrey, 2001) och att var och en av de fyra multinationella revisionsbyråerna koordinerar inriktningen på revisionen i olika länder (jämför Barrett et al., 2005) förefaller sådana studier väl motiverade, oavsett om man väljer en lokal eller global utgångspunkt (jämför Lukka och Kasanen, 1996).

I anslutning till detta kan det vara av intresse att studera i vilken grad de internationella influenserna påverkar graden av nationellt självbestämmande, nationell självreglering och revisorsprofessionens möjligheter att utöva påverkan på lagstiftaren i olika länder. Det kan också vara värt att undersöka hur nya internationella redovisnings- och revisionsstandarder (IFRS och ISA) påverkar

svenska revisorers arbete. En fråga som kan ställas är om revisorerna kommer att bli mer benägna att göra ”rätt saker” eller om de kommer att bli ännu mer angelägna att göra ”saker rätt”. Å ena sidan skapar mer marknadsmässiga värderingar av goodwill förutsättningar för en ökad inriktning på framtidsorienterade bedömningar. Å andra sidan leder nya och detaljerade riktlinjer för revisorerna till ökade inslag av ”structure”, vilket kan få till följd att vad som görs får stå tillbaka för hur det görs (jämför Francis, 1994).

För svenskt vidkommande kan det vara värt att ta fasta på att Bokföringsnämnden håller på att utarbeta olika regelverk för redovisning i olika kategorier av företag, vilka är tänkta att tas i bruk 2007. Kommer de olika regelverken att leda till ökade krav på att revisorerna specialiserar sig och i så fall på vilket eller vilka sätt? Vilka krav kan vara lämpliga att ställa på de revisorer som reviderar de företag som är av sådan storlek och sådant allmänt intresse att de tillhör den kategori som ska tillämpa redovisningsregler i enlighet med IFRS? På vilket eller vilka sätt skiljer sig dessa krav från de krav som kan ställas på de revisorer som reviderar de minsta företagen utifrån det regelverk som gäller för dessa?

Fördjupade studier inriktade på förväntningsgap och kognitiva gap har också sitt berättigande. Dessa studier kan ta sin utgångspunkt i en utvecklad modell om förväntningsgap och kognitiva gap. Modellen innefattar revisorers och intressenters uppfattningar om vad revisionen levererar och vad den borde leverera (jämför Innes et al., 1997) samt ett utförar- respektive användarperspektiv.



Figur 17:1 En utvecklad modell om förväntningsgap och kognitiva gap. Modellen visar att två parter kan ha uppfattningar om två olika saker ur två olika perspektiv. De olika formaten på strecken visar att det finns flera olika utgångspunkter. De två heldragna strecken till vänster symboliserar revisorernas uppfattningar om vad revisionen levererar och de två heldragna strecken till höger visar att dessa uppfattningar kan utgå från ett utförarperspektiv respektive ett användarperspektiv.

Som framgår av figur 17:1 kan en rad jämförelser göras. En möjlighet är att följa de två heldragna strecken och studera revisorers kognitiva gap med avseende på skillnader mellan vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv och vad den levererar från ett användarperspektiv. En annan möjlighet är att utgå från det översta heldragna strecket och det understa finprickiga strecket och inrikta sig på förväntningsgap mellan revisorers uppfattningar om vad revisionen levererar från ett utförarperspektiv och intressenters uppfattningar om vad revisionen borde leverera från ett användarperspektiv. Totalt tillåter modellen att 28 olika jämförelser görs.

En speciell inriktning på studier om förväntningsgap och kognitiva gap kan vara att jämföra synen på vilken grad av oberoende som kan accepteras av olika parter från ett utförar- respektive användarperspektiv. Det skulle även vara möjligt att förfina en sådan jämförelse och fråga sig om vissa situationer kan motivera en högre grad av oberoende än andra situationer. Det förefaller möjligt att det från intressenternas utgångspunkt finns en miniminivå som revisorerna alltid måste upprätthålla och att det i speciella situationer, t.ex. när ett redovisnings-skyldigt företag har ekonomiska bekymmer, krävs en högre grad av oberoende. Samtidigt kan det från revisorernas utgångspunkt förhålla sig på ett helt eller delvis annorlunda sätt.

Att undersöka hur olika förändringar i revisorernas arbetsuppgifter upplevs kan vara intressant om man anser att en dynamisk revision är eftersträvansvärd. En spännande möjlighet är att göra s.k. kvasiexperiment (se Cook och Campbell, 1979). En möjlighet är att jämföra resultaten från en grupp av revisorer som får utföra vissa uppgifter enligt gällande praxis med resultaten från en eller flera andra grupper som får arbeta på andra sätt när de utför motsvarande uppgifter. De alternativa sätten att utföra arbetsuppgifterna kan t.ex. utgå från tilltänkta regler och riktlinjer eller från investerares och kreditgivares utgångspunkter.

Vidare skulle det vara intressant att koncentrera sig på den diskrepans mellan utförar- och användarintressen som framträder i revisorernas tankemönster. Genom att välja en institutionell ansats (se Di Maggio och Powell, 1983; Scapens 1994; Burns, 2000) skulle man förmodligen kunna hitta förklaringar till revisorernas kognitiva gap och till deras strävan efter att legitimera sina handlingar och söka efter trygghet (jämför Pentland, 1993). En tydlig institutionell ansats kan motiveras av att revision i hög grad bygger på regler, rekommendationer och riktlinjer och att legitimitet är ett centralt begrepp i institutionell teori (jämför Meyer och Rowan, 1977). Det förefaller fruktbart att fördjupa sig i revisorernas relationer till och beroende av såväl revisionsbyråerna som revisorsprofessionen. Det faktum att enskilda revisorer tycks ha ett "psykologiskt" kontrakt med den revisionsbyrå som de är anställda vid (Herrbach, 2001) kan vara en utgångspunkt för att försöka klargöra skälen till varför och i vilken grad

revisorerna riktar sina blickar mot sig själva. Att utgå från förhållandet mellan enskilda revisorer och revisorsprofessionen kan också bidra till ökad kunskap om revisorers syn på sitt arbete. Inte minst med tanke på att Sikka et al. (1998) menar att revisorsprofessionens strategi varit att jämställa förväntningsgap med misslyckade revisioner och att skylla dessa misslyckanden på olyckliga omständigheter eller enskilda revisorers inkompetens. Med en institutionell ansats går det även att orientera sig mot den svenska revisorsprofessionen (jämför Wallerstedt, 2005).

Det är viktigt att uppmärksamheten inte enbart riktas mot revisorerna och intressenterna. Något som känns angeläget att undersöka är hur de som företräder de redovisningsskyldiga företagen ser på revisorernas kärnuppdrag. En möjlighet skulle kunna vara att med utgångspunkt från de resultat som framkommit i detta arbete samla in data från svenska ekonomichefer via gridintervjuer och/eller fokusgruppintervjuer. Ett besläktat förslag har redan blivit föremål för påbörjad forskning. Första halvåret 2006 inleddes arbetet med en stor enkätundersökning om revision och revisorer vid Mittuniversitetet, riktad till ledande representanter för redovisningsskyldiga företag.

Av flera andra saker som är värda att utforska i den nedre relationstriangeln för tjänar prissättningsfrågorna (jämför Häckner, 2005) och de multinationella revisionsbyråernas starka affärsinriktning (Barrett et al., 2005) att lyftas fram.

Ytterligare ett förslag till fortsatt forskning är att länka frågorna om olika sorters redovisningsinformation till mer fältorienterade studier (jämför Gendron och Bédard, 2001; Power, 2003; Westerdahl, 2005). Longitudinella och djupgående studier om vad revisorer faktiskt gör, hur de interagerar med andra revisorer, hur de förhåller sig till sina klienter och till intressenterna, hur revisorer och revision uppfattas av andra parter etc. skulle kunna öka kunskapen inom detta område.

Vidare skulle det sannolikt vara värdefullt att göra en grundlig genomgång av de olika dilemman som finns på revisionsarenan och som sätter sin prägel på revisionsverksamheten. Tidigare forskning har visat att den valda utformningen har betydande svagheter (Sikka och Willmott, 1995) och att en profession med stora befogenheter varit motståndare till genomgripande förändringar (Power, 1997).

Förhållandena på revisionsarenan kan studeras från flera olika utgångspunkter. En möjlighet är att välja en agentteoretisk ansats och att med principal-agentproblematiken som grund föreslå och utvärdera alternativa utformningar av revisionsarenan. En väg att gå för att försöka tillgodose olika parter behov och önskemål är att balansera befintliga ”principalers” intressen. En annan väg att gå är att bryta relationstrianglarna och introducera en ny part som kan inta en principalliknande roll i förhållande till revisorerna. Sådana studier skulle kunna ta

fasta på den redan lanserade lösningen att bryta den nära relationen mellan revisorerna och ledningen för det redovisningsskyldiga företaget i den nedre relationstriangeln genom att låta fristående försäkringsföretag upphandla revisionen (Ronen, 2002). En fråga är om försäkringsföretagen, som en ny sorts principal visavi revisorerna, skulle få ett sådant inflytande att spelreglerna på revisionsarenan de facto kan komma att förändras. En angränsande fråga är hur försäkringsföretagens entré skulle påverka övriga "principalers" inflytande.

En annan utgångspunkt för fortsatt forskning är att försöka utreda vad en annan föreslagen lösning för att komma till rätta med oberoendeproblematiken skulle kunna få för följder. Det alternativ som Gometz (2005:183) pekar på, att som sista utväg låta staten överta revisionen, har förutsättningar att förändra spelreglerna på revisionsarenan. Två ofrånkomliga frågor i det sammanhanget är om ett sådant förslag överhuvudtaget är genomförbart (jämför Wallerstedt, 2005:43) och i vilken mån någon sorts kombination av privat och statlig revision kan vara värd en tanke.

BILAGOR

DEL I

Bilaga 1 – Intervjuguide för huvudundersökningen

Intervjuguiden består av detaljerade anvisningar om intervjuernas genomförande, respondenternas uppgifter, hur intervjuaren ska uppträda, vilka förtydliganden som intervjuaren får göra under intervjun etc. I grova drag innehåller intervjuguiden följande sex steg:

- 1) En kort presentation av studien och en genomgång av de olika delmoment som ingår i intervjun.
- 2) Respondenten ges tillfälle att läsa igenom dokumentet med instruktioner om den uppgift som väntar.
- 3) En muntlig genomgång av instruktioner och förevisande av hur intervjun ska genomföras och hur intervjuformuläret ska fyllas i. Det poängteras särskilt att respondenten har möjlighet att ställa frågor under intervjun och att dessa kommer att besvaras enligt särskilda riktlinjer.
- 4) Genomförande av gridintervjun.
- 5) Besvarande av kompletterande öppna frågor.
- 6) Besvarande av bakgrundsfrågor och ifyllande av personuppgifter.

Bilaga 2 – Elementen uppdelade efter område respektive egenskaper

Uppdelning efter område

Räkenskapsrelaterade objekt (financial audit):

- A. Aktieköp
- B. Prisfall lager
- C. Osäkra fordringar
- D. Organisationsutgifter
- H. Delårsrapport
- I. Finansplan
- J. Internpriser

Verksamhetsrelaterade objekt (operational audit):

- E. VD-kommentarer
- F. Anställningsvillkor
- G. Datasäkerhet
- M. Produktivitet
- N. Strategier

Förvaltningsrelaterade objekt (compliance audit):

- K. Miljöbrott
- L. Attestrutiner

Uppdelning efter egenskaper

Hårda element:

- A. Aktieköp
- B. Prisfall lager
- C. Osäkra fordringar
- D. Organisationsutgifter

Mjuka element:

- E. VD-kommentarer
- N. Strategier

Bilaga 3 – Begreppen uppdelade efter inriktning

Begrepp som berör granskning enligt nuvarande regelverk och praxis:

1. Lätt att granska för revisorn personligen
– svårt att granska för revisorn personligen
3. Föga beroende av framtidsbedömningar
– starkt beroende av framtidsbedömningar
4. Internkontroll har liten betydelse
– internkontroll har stor betydelse
5. Granskas sällan
– granskas ofta
6. Revisorns egen kompetens ej tillfyllest
– revisorns egen kompetens helt tillfyllest
7. Ägnas begränsad tid av revisorsteamet
– ägnas stor tid av revisorsteamet
9. Branschspecifika hänsyn krävs i liten omfattning
– branschspecifika hänsyn krävs i stor omfattning
10. Låg noggrannhet/precision i granskningen
– hög noggrannhet/precision i granskningen
12. Föga beroende av muntliga upplysningar från företagsledningen
– starkt beroende av muntliga upplysningar från företagsledningen

Begrepp som berör uttalanden bortom nuvarande regelverk och praxis:

2. Uttalandena är föga centrala/värdefulla för investerarna
– uttalandena är mycket centrala/värdefulla för investerarna
8. Uttalandena har liten betydelse för börskursen
– uttalandena har stor betydelse för börskursen
11. Uttalandena har liten betydelse för bolagets image/rykte
– uttalandena har stor betydelse för bolagets image/rykte

Bilaga 4 – Intervjuade revisorer fördelade i olika grupper

Grupper \ Variabel 1	Erfarenhet
0-1 år som aukt./godkänd	10
2-4 år som aukt./godkänd	11
5-9 år som aukt./godkänd	16
10-19 år som aukt./godkänd	31
> 19 år som aukt./godkänd	14
Totalt	82

Grupper \ Variabel 2	Formell behörighet
Auktoriserad	62
Godkänd	20
Totalt	82

Grupper \ Variabel 3	Kön
Man	57
Kvinna	25
Totalt	82

Grupper \ Variabel 4	Revisionsbyrå
Revisionsbyrå 1	25
Revisionsbyrå 2	11
Revisionsbyrå 3	17
Revisionsbyrå 4	9
Revisionsbyrå 5	6
Övriga revisionsbyråer	14
Totalt	82

Grupper \ Variabel 5	Ort
Storstad 1	22
Storstad 2	8
Medelstor stad	37
Småstad	15
Totalt	82

Bilaga 5 – Intervjuguide för retester

Intervjuguiden består av anvisningar om intervjuernas genomförande och respondenternas olika uppgifter. I grova drag innehåller intervjuguiden för retesterna följande sju steg:

- 1) Retest. Intervjun genomförs på samma sätt som vid det ordinarie tillfället, men med elementen och begreppen placerade i en annan ordning i gridformuläret.
- 2) Respondenten tolkar resultaten från sin egen originalgrid utifrån en grafisk framställning.
- 3) Diskussion om elementen och begreppen och om de kan anses representativa för undersökningen.
- 4) Respondenten diskuterar resultaten från sitt retest med ledning av siffrorna i gridformuläret.
- 5) Respondenten genererar en tredje grid på basis av en jämförelse mellan originalgriden och griden från retestet.
- 6) Diskussion om respondentens syn på undersökningen i stort.
- 7) Respondenten tolkar genomsnittsgriden för samtliga revisorer. Jämförelser görs mellan respondentens tolkningar och intervjuarens tolkningar.

Bilaga 6 – Huvudgrupper av element och begrepp i fyra mindre grider

a) Element kopplade till ”hårda granskningsobjekt”

- A. Aktieköp
- B. Prisfall lager
- C. Osäkra fordringar
- D. Organisationsutgifter
- F. Anställningsvillkor
- G. Datasäkerhet * (anges i båda huvudgrupperna av element)
- H. Delårsrapport
- I. Finansplan * (anges i båda huvudgrupperna av element)
- J. Internpriser
- L. Attestrutiner

b) Element kopplade till ”mjuka granskningsobjekt”

- E. VD-kommentarer
- G. Datasäkerhet * (anges i båda huvudgrupperna av element)
- I. Finansplan * (anges i båda huvudgrupperna av element)
- K. Miljöbrott
- M. Produktivitet
- N. Strategier

c) Begrepp relaterade till ”hårt” och ”delgranskning”

- 1. Lätt att granska för revisorn personligen – svår att granska för revisorn
- 4. Internkontroll har liten betydelse – internkontroll har stor betydelse
- 5. Granskas sällan – granskas ofta
- 6. Revisorns egen kompetens ej tillfyllest – revisorns kompetens helt tillfyllest
- 7. Ägnas begränsad tid av revisorsteamet – ägnas stor tid av revisorsteamet
- 10. Låg noggrannhet/precision i granskningen – hög precision i granskningen

d) Begrepp relaterade till ”mjukt” och ”framtid”

- 2. Uttalandena är föga centrala/värdefulla för investerarna
– uttalandena är mycket centrala/värdefulla för investerarna
- 3. Föga beroende av framtidsbedömningar
– starkt beroende av framtidsbedömningar
- 8. Uttalandena har liten betydelse för börskursen
– uttalandena har stor betydelse för börskursen
- 9. Branschspecifika hänsyn krävs i liten omfattning
– branschspecifika hänsyn krävs i stor omfattning
- 11. Uttalandena har liten betydelse för bolagets image/rykte
– uttalandena har stor betydelse för bolagets image/rykte
- 12. Föga beroende av muntliga upplysningar från företagsledningen
– starkt beroende av muntliga upplysningar från företagsledningen

Grid 1 (datakörning 1): Elementen i grupp a) – Begreppen i grupp c)

Grid 2 (datakörning 2): Elementen i grupp a) – Begreppen i grupp d)

Grid 3 (datakörning 3): Elementen i grupp b) – Begreppen i grupp c)

Grid 4 (datakörning 4): Elementen i grupp b) – Begreppen i grupp d)

Bilaga 7 – Variabler, underliggande variabler och antal grupper

Erfarenhet

- | | |
|--|-----------|
| 1) Antal år som yrkesverksam auktoriserad eller godkänd revisor. | 5 grupper |
| 2) Antal yrkesverksamma år efter grundläggande utbildning. | 3 grupper |
| 3) Antal uppdrag som påskrivande revisor under ett år. | 3 grupper |
| 4) Andel uppdrag i börsbolag. | 3 grupper |

Formell behörighet

- | | |
|--|-----------|
| 5) Auktoriserad eller godkänd revisor. | 2 grupper |
|--|-----------|

Kön

- | | |
|----------------------|-----------|
| 6) Man eller kvinna. | 2 grupper |
|----------------------|-----------|

Revisionsbyrå

- | | |
|--|-----------|
| 7) Revisionsbyrå där revisorn är anställd. | 6 grupper |
|--|-----------|

Stad

- | | |
|--------------------------------------|-----------|
| 8) Stad där revisorn är stationerad. | 4 grupper |
|--------------------------------------|-----------|

Övrigt

- | | |
|--|-----------|
| 9) Revisorns uppfattning om graden av skattegranskning. | 2 grupper |
| 10) Revisorns inställning till att uttala sig bortom rådande praxis. | 2 grupper |
| 11) Revisorns granskning av IT-relaterad verksamhet. | 2 grupper |
| 12) Revisorns intresse för undersökningen. | 3 grupper |

Härledda variabler utifrån erfarenhet

- | | |
|---|-----------|
| 13) Undergrupper utifrån antalet yrkesverksamma år. | 4 grupper |
| 14) Undergrupper utifrån andelen uppdrag i börsbolag. | 2 grupper |

Kontrollvariabel

- | | |
|--|-----------|
| 15) Undergrupper utifrån vem som genomförde intervjun. | 2 grupper |
|--|-----------|

Bilaga 8 – Övergripande kategorier utifrån svaren på öppna frågor

Fråga 1 Om granskning i mindre omfattning.

Nej	= Inga förändringar
S&A	= Minskad granskning av skatter och avgifter
Siffror	= Minskad granskning av vissa sifferposter
Detalj	= Minskad granskning av kontroller av olika detaljer

Fråga 2 Om granskning i större omfattning.

Nej	= Inga förändringar
Strat	= Ökad granskning av strategier, prognoser och framtidsplaner
Int	= Ökad granskning av företagets interna verksamhet
Ext	= Ökad granskning av företagets externa affärsverksamhet
Avtal	= Ökad granskning av frågor med juridiska förtecken
Övrigt	= Ökad granskning av blandade objekt

Fråga 3a Om att lämna utökade uttalanden.

Ja	= Utökade uttalanden
Nej	= Inga utökade uttalanden
Vet ej	= Kan inte ta ställning

Fråga 3b Om effekterna av att lämna utökade uttalanden.

Ja	= Utökade uttalanden får effekter
Ja (-)	= Utökade uttalanden får negativa effekter
Nej	= Utökade uttalanden får inga effekter
Vet ej	= Kan inte ta ställning

Fråga 3 Kategorier med avseende på skäl

Utökat	= Utökade uppgifter och ansvar	(skälet förs till fokus på revisorerna)
Komp	= Bristande kompetens	(skälet förs till fokus på revisorerna)
Sub	= Ökade inslag av tyckande	(skälet förs till fokus på revisorerna)
Skada	= Ökad risk för krav på skadestånd	(skälet förs till fokus på revisorerna)
Upp	= Uppdraget äventyras	(skälet förs till fokus på företaget)
Obero	= Oberoendet kan ifrågasättas	(skälet förs till fokus på intressenter)
Tyst	= Tystnadsplikten åsidosätts	(skälet förs till fokus på företaget)
Gap	= Risk för ökat förväntningsgap	(skälet förs till fokus på intressenter)
0	= Skäl har inte angivits	

Fråga 3 Kategorier med avseende på fokus

Ftg	= Fokus på det redovisningsskyldiga företaget
Int	= Fokus på de redovisningsberättigade intressenterna
Rev	= Fokus på revisorerna
0	= Fokus har inte angivits

Bilaga 9 – Kategoriseringar av revisorernas svar på öppna frågor

(Frågor och förklaringar till vad de förkortade svaren står för framgår av bilaga 8.)

Resp.	F.1	F.1	F.2	F.2	F.2	F.3a	F.3b	Skäl1	Skäl2	Fok1	Fok1	Fok2
1	Detalj	0	Strat	0	0	Nej	Ja	Komp	0	Rev		0
2	S&A	Siffror	Strat	Int	Övr	Nej	Ja	Obero	0	Int		0
3	Nej	-	Övr	0	0	Vet ej	Ja	0	0	-	0	-
4	Detalj	0	Övr	0	0	Nej	Vet ej	Sub	0	Rev		0
5	Nej	-	Ext	0	0	Nej	Vet ej	Sub	0	Rev		0
6	Siffror	0	Ext	Övr	0	Nej	Ja	Komp	0	Rev		0
7	Siffror	0	Ext	Övr	0	Nej	Vet ej	Skada	0	Rev		0
8	Siffror	0	Strat	Int	0	Nej	Ja	Sub	0	Rev		0
9	S&A	Siffror	Strat	0	0	Nej	Ja (-)	Obero	0	Int		0
10	Nej	-	Int	0	0	Nej	Vet ej	Sub	0	Rev		0
11	S&A	Detalj	Strat	Övr	0	Nej	Vet ej	Komp	0	Rev		0
12	S&A	0	Övr	0	0	Ja	Ja	-	0	-	Inv	-
13	S&A	Detalj	Ext	0	0	Nej	Ja	Upp	0	Ftg		0
14	S&A	0	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
15	Nej	-	Avtal	0	0	Nej	Ja	Skada	0	Rev		0
16	S&A	Siffror	Avtal	0	0	Nej	Vet ej	Obero	0	Int		0
17	Siffror	0	Strat	Ext	Int	Vet ej	Ja	0	0	-	0	-
18	S&A	Siffror	Strat	Int	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
19	S&A	0	Strat	Ext	Int	Nej	Ja	Sub	0	Rev		0
20	S&A	Detalj	Int	0	0	Nej	Ja	Komp	Uppdra	Rev		Ftg
21	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	0	0	0		0
22	Nej	-	Strat	0	0	Nej	Vet ej	Skada	0	Rev		0
23	S&A	0	Strat	0	0	Nej	Ja	Sub	0	Rev		0
24	S&A	0	Int	0	0	Nej	Ja	Utökat	0	Rev		0
25	Siffror	0	Ext	0	0	Nej	Vet ej	0	0	0		0
26	Siffror	0	Strat	Avtal	0	Vet ej	Ja	0	0	-	0	-
27	S&A	Siffror	Strat	Int	0	Nej	Vet ej	Komp	0	Rev		0
28	S&A	Siffror	Ext	0	0	Nej	Ja	Tyst	0	Ftg		0
29	S&A	0	Strat	0	0	Vet ej	Ja	0	0	-	0	-
30	S&A	Detalj	Ext	Int	0	Nej	Ja	Utökat	0	Rev		0
31	Detalj	0	Int	0	0	Nej	Vet ej	Tyst	0	Ftg		0
32	S&A	Detalj	Nej	-	-	Nej	Ja	Komp	0	Rev		0
33	Nej	-	Strat	0	0	Ja	Ja	-	0	-	Inv	-
34	Nej	-	Strat	0	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
35	Nej	-	Strat	0	0	Nej	Vet ej	Komp	0	Rev		0
36	Detalj	0	Strat	0	0	Ja	Ja	-	0	-	Inv	-
37	Siffror	0	Övr	0	0	Nej	Ja	Skada	0	Rev		0
38	Nej	-	Avtal	0	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
39	S&A	0	Strat	0	0	Nej	Ja	Utökat	0	Rev		0
40	Siffror	0	Strat	Int	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
41	Nej	-	Strat	0	0	Nej	Ja	Utökat	0	Rev		0
42	S&A	Siffror	Nej	-	-	Nej	Vet ej	0	0	0		0
43	S&A	Siffror	Strat	Ext	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
44	Nej	-	Int	0	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
45	Nej	-	Övr	0	0	Nej	Ja	0	0	0		0

Bilaga 9 – (fortsättning)

Resp.	F.1	F.1	F.2	F.2	F.2	F.3a	F.3b	Skäl1	Skäl2	Fok1	Fok1	Fok2
46	Detalj	0	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Sub	0	Rev		0
47	S&A	0	Avtal	0	0	Nej	Ja	Obero	0	Int		0
48	Detalj	Siffror	Ext	Int	0	Vet ej	Vet ej	0	0	-	0	-
49	Detalj	0	Strat	0	0	Nej	Vet ej	0	0	0		0
50	Siffror	0	Ext	0	0	Nej	Ja	Tyst	0	Ftg		0
51	Detalj	0	Nej	-	-	Nej	Ja	Upp	0	Ftg		0
52	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Sub	0	Rev		0
53	S&A	0	Nej	-	-	Nej	Ja	Gap	0	Int		0
54	S&A	Detalj	Övr	0	0	Nej	Ja	Upp	0	Ftg		0
55	S&A	Detalj	Strat	Int	0	Vet ej	Ja	0	0	-	0	-
56	Siffror	0	Strat	0	0	Nej	Ja	Skada	0	Rev		0
57	S&A	0	Avtal	0	0	Nej	Ja	Tyst	Skada	Ftg		Rev
58	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
59	Siffror	0	Ext	Int	0	Nej	Ja	Upp	0	Ftg		0
60	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Upp	0	Ftg		0
61	Nej	-	Int	0	0	Nej	Ja	0	0	0		0
62	Nej	-	Int	0	0	Nej	Ja	Utökat	0	Rev		0
63	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	0	0	0		0
64	S&A	0	Ext	0	0	Nej	Ja (-)	Obero	Komp	Int		Rev
65	Detalj	0	Övr	0	0	Nej	Ja	Utökat	0	Rev		0
66	Nej	-	Start	0	0	Nej	Ja	Skada	Upp	Rev		Ftg
67	Detalj	0	Övr	0	0	Ja	Ja	-	0	-	Inv	-
68	S&A	Detalj	Int	Övr	0	Ja	Ja	-	0	-	Ftg	-
69	S&A	Detalj	Strat	0	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
70	Siffror	0	Int	0	0	Nej	Vet ej	Utökat	0	Rev		0
71	Siffror	0	Int	0	0	Nej	Vet ej	Sub	0	Rev		0
72	Detalj	0	Nej	-	-	Nej	Ja	0	0	0		0
73	S&A	0	Övr	0	0	Nej	Vet ej	0	0	0		0
74	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Komp	0	Rev		0
75	Nej	-	Övr	0	0	Nej	Ja	Obero	0	Int		0
76	Siffror	0	Strat	0	0	Nej	Ja	Komp	0	Rev		0
77	Nej	-	Strat	Ext	0	Nej	Ja	Utökat	0	Rev		0
78	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Upp	0	Ftg		0
79	Nej	-	Nej	-	-	Nej	Vet ej	Sub	0	Rev		0
80	S&A	0	Övr	0	0	Vet ej	Vet ej	0	0	-	0	-
81	S&A	Detalj	Int	0	0	Ja	Ja	-	0	-	Rev	-
82	Detalj	0	Strat	0	0	Nej	Ja	Skada	0	Rev		0

Bilaga 10 – Medelvärden i revisorernas gridformulär

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1. Lätt att granska för revisorn (1) – svårt att granska för revisorn (7)	2,4	4,2	2,4	4,8	4,7	2,5	4,9	3,2	4,1	4,0	5,8	1,4	5,1	4,6
2. Uttalanden föga centrala (1) – mycket centrala för investerare (7)	4,8	5,1	4,1	4,8	5,5	3,5	3,9	5,3	5,0	2,5	5,2	1,6	4,3	4,4
3. Föga beroende framtidsbedöm (1) – starkt beroende framtidsbedöm (7)	4,9	5,3	4,2	5,2	5,8	2,5	2,5	3,2	5,2	2,1	3,7	1,1	3,0	4,3
4. Internkontroll liten betydelse (1) – internkontroll stor betydelse (7)	2,5	3,7	4,2	3,2	2,3	2,7	5,7	4,3	3,1	4,3	3,6	6,2	4,5	2,9
5. Granskas sällan (1) – granskas ofta (7)	5,9	6,0	6,5	6,0	3,9	4,1	4,1	4,5	3,3	4,1	3,1	5,2	3,1	2,0
6. Revisors kompetens ej tillfreds (1) – revisors kompetens helt tillfred (7)	5,8	4,9	6,4	4,8	4,3	5,0	2,4	5,7	4,7	4,4	1,5	6,6	3,4	3,7
7. Ägnas begränsad tid av revisor (1) – ägnas stor tid av revisorsteamet (7)	2,6	5,8	5,0	5,2	2,5	2,1	3,4	3,7	2,8	3,5	2,5	3,7	2,9	2,0
8. Uttalanden har liten betydelse (1) – stor betydelse för börskursen (7)	4,5	4,9	4,0	4,3	5,6	3,1	3,4	5,3	4,4	2,3	5,1	1,6	4,0	4,2
9. Branschhänsyn i liten omfattn (1) – branschhänsyn i stor omfattn (7)	2,7	5,6	2,8	5,3	4,4	2,4	3,6	3,5	3,4	2,9	3,8	1,4	4,5	4,4
10. Låg precision i granskningen (1) – hög precision i granskningen (7)	5,3	4,8	5,5	4,2	2,6	4,7	4,1	4,4	3,4	4,3	3,1	5,6	3,3	2,7
11. Uttalanden har liten betydelse (1) – stor betydelse för bolags rykte (7)	3,3	3,9	3,1	4,0	5,8	4,9	4,2	4,9	3,8	2,3	6,0	2,2	3,9	4,5
12. Föga beroende muntliga uppl (1) – starkt beroende muntliga uppl (7)	2,2	4,5	3,8	5,1	5,9	3,0	3,6	4,3	4,7	3,1	4,5	1,9	4,0	5,6

Begrepp

Element

Aktieköp	Org-utgifter	Datasäkerhet	Internpriser	Produktivitet
Prisfall lager	VD-kommentarer	Delårsrapport	Miljöbrott	Strategier
Osäkra fordringar	Anställningsvillkor	Finansplan	Attestrutiner	

Förklaring: Detta ifyllda gridformulär motsvarar den ”genomsnittlige revisorns” svar. I undersökningen var det bara tillåtet att fylla i heltal. Här anges emellertid siffrorna med en decimal för att skillnader ska framträda på ett tydligare sätt.

Bilaga 12 – Roterade resultat sorterade på andra komponenten

(Elementen anges uppifrån i genomsnittsgriden. De överst redovisade elementen kännetecknas av de översta begreppens polsidor)

3		3	
3		3	
3	1.505 K Miljöbrott	3	.957 5 Granskas sällan / Granskas ofta
3		3	
3	1.414 N Strategier	3	
3		3	
3		3	.871 10 Låg precision i granskningen / Hög precision i granskningen
3		3	
3		3	.832 6 Kompetens ej tillfredsställande / Kompetens tillfredsställande
3		3	
3	.967 M Produktivitet	3	
3		3	
3		3	
3	.767 G Datasäkerhet	3	.737 7 Ägnas begränsad tid / Ägnas mycket tid
3		3	
3	.665 E VD-kommentarer	3	
3		3	
3		3	
3		3	-.647 1 Lätt att granska / Svårt att granska
3		3	
3	.357 I Finansplan	3	
3		3	
3	.279 F Anställningsvillkor		
3	.229 J Internpriser	3	-.555 11 Uttalanden lite väsentliga / Uttalanden väsentliga för ryktet
3		3	
3		3	
3		3	
3		3	
3		3	
3		3	
3	-.325 H Delårsrapport	3	
3		3	-.390 12 Lite muntliga upplysningar / Mycket muntliga upplysningar
3		3	
3		3	
3		3	
3		3	
3		3	
3	-.803 L Attestrutiner	3	
3	-.868 D Organisationsutgifter	3	
3		3	
3		3	
3		3	
3		3	
3	-1.151 A Aktieköp	3	.157 3 Lite framtidsbedömningar / Mycket framtidsbedömningar
3		3	-.149 9 Liten del branschhänsyn / Stor del branschhänsyn
3	-1.314 B Prisfall lager	3	
3		3	.111 4 Internkontroll inte så viktig / Internkontroll mycket viktig
3		3	-.091 2 Uttalandena föga värdefulla / Uttalandena värdefulla för inv.
3		3	-.082 8 Uttalandena lite centrala / Uttalandena centrala för börskursen
3		3	
3	-1.721 C Osäkra fordringar	3	

Bilaga 13 – Komponenter och varians för revisorerna

Komponent	Relativ varians	Procentuell varians	Ackumulerad varians
1	6.334	52.785	52.785
2	2.762	23.015	75.800
3	1.454	12.119	87.919
4	0.620	5.165	93.084
5	0.385	3.211	96.295
6	0.219	1.827	98.122
7	0.122	1.015	99.137
8	0.045	0.373	99.510
9	0.037	0.305	99.815
10	0.012	0.102	99.917
11	0.010	0.081	99.999
12	0.000	0.001	100.000

Förklaring: Totalt sett är det 12 komponenter som förklarar variansen. En komponent som har en relativ varians på 1,0 förklarar precis den genomsnittliga variansen för samtliga 12 komponenter. I det här fallet motsvaras således en relativ varians på 1,0 av en procentuell varians på 8,3 % (1/12). De tre första komponenterna är särskilt intressanta eftersom de överstiger riktvärdet.

BILAGOR DEL II

Bilaga 14 – Element och begrepp

Element

- A. Osäkra fordringar
- B. VD-kommentarer
- C. Finansplan
- D. Datasäkerhet
- E. Varulager
- F. Attestrutiner
- G. Produktivitet
- H. Moms
- I. Organisationsutgifter
- J. Strategier
- K. Aktieköp
- L. Anställningsvillkor
- M. Miljörisker
- N. Delårsrapport

Begrepp

1. Ägnas begränsad tid av det granskande revisorsteamet
– ägnas stor tid av det granskande revisorsteamet
2. Revisorerna är föga beroende av muntliga upplysningar från företagsledningens sida
– revisorerna är starkt beroende av muntliga upplysningar från företagsledningens sida
3. Revisorernas (fria) uttalanden har liten betydelse för bolagets rykte
– revisorernas (fria) uttalanden har stor betydelse för bolagets rykte
4. Lätt att granska för revisorn personligen
– svårt att granska för revisorn personligen
5. Granskningen är till liten hjälp för det reviderade företaget
– granskningen är till stor hjälp för det reviderade företaget
6. Företagets internkontroll är till liten hjälp för revisorerna
– företagets internkontroll är till stor hjälp för revisorerna
7. Revisorerna är föga beroende av att göra framtidsbedömningar
– revisorerna är starkt beroende av att göra framtidsbedömningar
8. Revisorernas kompetens är ej tillfyllest
– revisorernas kompetens är helt tillfyllest
9. Revisorernas (fria) uttalanden är föga värdefulla för investerings- eller kreditgivningsbeslut
– revisorernas (fria) uttalanden mycket värdefulla för investerings- eller kreditgivningsbeslut
10. Revisorerna har låg precision i granskningen
– revisorerna har hög precision i granskningen
11. Branschspecifika hänsyn krävs av revisorerna i liten omfattning
– branschspecifika hänsyn krävs av revisorerna i stor omfattning
12. Revisorernas (fria) uttalanden har liten betydelse för börskursen
– revisorernas (fria) uttalanden har stor betydelse för börskursen

Bilaga 15 – Intervjuade intressenter fördelade i olika grupper

Grupper \ Variabel 1	Inriktning	Huvud- inriktning
Investerare	-	55
Fondförvaltare (köpsidan)	19	-
Aktieanalytiker (säljsidan)	19	-
Risikkapitalister	9	-
Enskilda aktieägare	8	-
Kreditgivare	17	17
Totalt	72	72

Grupper \ Variabel 2	Erfarenhet
- 4 år	11
5-9 år	22
10-19 år	29
20 år -	10
Totalt	72

Grupper \ Variabel 3	Kön
Man	63
Kvinna	9
Totalt	72

Grupper \ Variabel 4	Ort
Storstad	45
Medelstor stad	15
Övriga medelstora städer	12
Totalt	72

Grupper \ Variabel 5	Uppdrag
Inga	63
Styrelsemedlem	3
Tidigare VD/ekonomichef	3
Tidigare revisor	3
Totalt	72

Bilaga 16 – Övergripande kategorier utifrån svaren på öppna frågor

Fråga 1 Största fördelen med revisionen enligt gällande praxis.

- 1a = Granskningen i sig
- 1b = Granskning av en oberoende part
- 1c = Granskningen ger redovisningsinformationen extra trovärdighet

Fråga 2 Största nackdelen med revisionen enligt gällande praxis.

- 1a = Postulat: revisionen utförs inte oberoende
- 1b = Postulat: utfallet av revisionen kommuniceras inte tydligt
- 1c = Postulat: revisionen är inte prisvärd
- 2a = "Rätt saker": revisionen är inte framtidsorienterad
- 2b = "Rätt saker": revisionen är inte inriktad på att upptäcka fel och brister
- 2c = "Rätt saker": revisionen är inte anpassad i övrigt
- 3a = "Saker rätt": revisionen går inte på djupet
- 3b = "Saker rätt": revisionen är inte branschriktad
- 3c = "Saker rätt": revisionen är inte tillräckligt tillförlitlig.

Fråga 3 Om granskning i större omfattning.

- 1 = Ökad granskning av prognoser, strategier, framtidsplaner
- 2 = Ökad granskning av tillgångsvärdringar och periodiseringar
- 3 = Ökad granskning av företagets externa verksamhet
- 4 = Ökad granskning av företagets interna affärsverksamhet
- 5 = Ökad granskning av kassaflödesanalys och/eller delårsrapport
- 6 = Ökad granskning av riskfyllda åtaganden och avtal

Fråga 4 Om granskning i mindre omfattning.

- 1 = Minskad granskning av detaljer och sifferposter
- 2 = Minskad granskning av interna rutiner
- 3 = Minskad granskning av framtidsorienterade poster
- 4 = Minskad granskning av skatter och avgifter
- 5 = Vet ej

Fråga 5 Om effekterna av att revisorerna skulle lämna utökade uttalanden.

- 1 = Påverkar investerare/kreditgivare (minustecken anger negativ påverkan)
- 2 = Påverkar bolaget
- 3 = Påverkar aktiemarknaden
- 4 = Påverkar revisionsberättelsen
- 5 = Kan påverka på olika sätt

Fråga 6 Om viljan att revisorerna skulle lämna utökade uttalanden.

- 1a = Ja
- 1b = Ja, i ordnade former
- 2 = Kluven
- 3 = Nej

Fråga 7 Om inriktningen på revisorernas arbete.

- 1 = Räkenskapernas tillförlitlighet
- 2 = Framtidsorienterade frågor
- 3 = Kommunikationen
- 4 = Oberoendet
- 5 = Vet ej

Bilaga 17 – Kategoriseringar av intressenternas svar på öppna frågor

(Frågor och förklaringar till vad de förkortade svaren står för framgår av bilaga 16.)

Resp.	F.1	F.2	F.3	F.4	F.5	F.6	F.7
1	1b	1a	2	1	1	1a	1
2	1a	2a	1	2	1	1b	2
3	1b	3b	3	1	5	1b	2
4	1b	3b/2a	4/6	1	2	1b	1
5	1a	2a	2	1	1	1b	1
6	1c	2a/1a	1	3	2	1a	1/2
7	1a	2a	3	5	2	1b	1/2
8	1b	1a	1/5	5	3	1b	1/2/4
9	1a	3a	1/2	5	1	1a	3
10	1b	3b	4	5	1	1a	2
11	1a	3a	1	2	1	1a	2
12	1b	2b/3b	6	1	3	1b	1
13	1c	3c	2	5	1	1b	2
14	1c	2a	1/3	2	3	2	2
15	1a	3b	2	1	1	2	1/2
16	1a	3a	1	5	3	1a	1/2
17	1b	1a	1	1	1	1a	2
18	1c	1b	3	2	1	1a	5
19	1c	3b	3	3	1(-)	3	1/2
20	1b	3b	1	5	1	1a	2
21	1b	3a	1	5	1	1b	1/2
22	1a	2b	4	1	2	1a	1/2
23	1a	1b	1	5	2	1a	1/2
24	1b	2a	1/3	2/4	1	1b	1
25	1a	1a	4	5	1	1b	1
26	1b	3a	1	2	1	1a	2
27	1b	1a	1	2	1	1b	2
28	1c	1a	2	5	5	2	2
29	1b	1a	3	1	1	1b	1
30	1c	1b	3	5	1	1a	2
31	1a	1b	1	5	1	1a	1/2
32	1a	1b	4	5	1	1b	2
33	1b	3b/1b	6	3	2	1b	1/3
34	1b	1b	2	1	3	1a	1
35	1c	1a/3b	2	3	5	2	1
36	1b	1a	1	5	1	1b	3
37	1c	3a	6	5	1	1a	2
38	1c	1c	2	5	2	1a	5
39	1c	3c/1a	2	5	1	1b	3
40	1c	2a	1	4	1(-)	3	2
41	1a	2a	4	1	5	2	2
42	1a	3a	4	5	1(-)	1b	1
43	1a	3b	3	2	3	1b	4
44	1b	1a	5	3	5	1b	1
45	1c	2b	1/4	5	3	3	1

Bilaga 17 – (fortsättning)

Resp.	F.1	F.2	F.3	F.4	F.5	F.6	F.7
46	1b	1a	4	1	5	1b	1
47	1b	3c	5	3	1	1a	3
48	1c	2c	6	4	4	1a	1
49	1c	2c	5	1	1	1a	1
50	1b	3a	5	5	2	1a	2
51	1b	2a	2/5	1	1	1a	1
52	1b	1b	2	5	1	1a	5
53	1c	1c	1	5	1	1b	2
54	1c	2a	3	5	1	1a	2
55	1b	1b	2	5	1	1a	1
56	1c	2a	2	5	2	1a	2
57	1a	1a	3	5	1	1a	2
58	1c	3c	4	5	1	1b	1
59	1c	3c	5	3	5	1b	1
60	1b	1a	2/6	5	2	1b	1
61	1c	1b	1	2	1	2	1
62	1a	1b/2a	6	1	2	1b	3
63	1a	2c	4	1	3	2	1
64	1c	3c	2	2	1	1a	1
65	1c	1a	3	5	3	1a	4
66	1c	3c	2	5	2	1b	1
67	1b	1a	2	3	3	1b	1
68	1b	2c	2	3	3	1b	1
69	1c	1b	5	3	1	1b	1
70	1b	1a	2	5	3	1a	1
71	1c	1c	6	2/4	5	1a	1
72	1c	1a	3	5	1	2	1
73	1b	2	4	5	5	1b	1

Bilaga 18 – Medelvärden i intressenternas gridformulär

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1. Ägnas begränsad tid av revisor (1) – ägnas stor tid av revisorsteamet (7)	5,9	2,4	4,0	2,9	5,6	4,9	2,1	5,5	5,0	2,2	3,5	3,6	2,4	4,0
2. Föga beroende muntliga uppl (1) – starkt beroende muntliga uppl (7)	5,0	4,6	4,1	4,7	4,4	3,4	4,8	1,9	5,0	5,4	2,8	2,7	5,3	3,1
3. Uttalanden har liten betydelse (1) – stor betydelse för bolagets rykte (7)	5,2	4,7	5,1	3,8	4,6	3,1	3,2	2,8	4,5	4,1	3,3	4,2	4,8	4,9
4. Lätt att granska för revisorn (1) – svår att granska för revisorn (7)	3,7	4,5	3,2	4,8	3,8	2,3	5,2	1,9	4,3	5,3	2,1	2,5	6,2	3,3
5. Granskningen till liten hjälp (1) – stor hjälp för granskat företag (7)	5,0	2,1	4,3	3,9	4,7	5,2	2,6	4,4	4,8	3,1	3,0	3,7	3,6	4,4
6. Internkontroll är till liten hjälp (1) – internkontroll är till stor hjälp (7)	5,7	1,8	4,2	4,9	5,5	5,7	3,2	5,4	4,3	2,5	3,3	3,9	3,8	4,4
7. Föga beroende framtidsbedöm (1) – starkt beroende framtidsbedöm (7)	5,4	5,2	5,9	3,3	4,6	1,8	3,8	1,8	4,8	6,1	3,2	2,8	5,2	2,9
8. Revisors kompetens ej tillfreds (1) – revisors kompetens helt tillfreds (7)	5,5	2,9	5,0	3,1	5,0	6,0	2,5	6,5	4,6	2,6	4,6	4,6	2,2	5,4
9. Uttalandena föga värdefulla (1) – mycket värdefulla för inv/kred. (7)	5,8	4,0	5,3	3,5	5,4	2,9	3,5	3,4	5,2	3,9	3,1	3,3	4,2	5,1
10. Låg precision i granskningen (1) – hög precision i granskningen (7)	4,9	2,8	4,4	3,3	4,8	6,0	2,9	6,5	4,2	2,6	5,0	5,2	2,3	5,0
11. Branschhänsyn i liten omfattn (1) – branschhänsyn i stor omfattning (7)	4,4	4,7	3,9	3,2	5,8	1,4	5,1	1,6	5,4	5,7	2,4	2,2	5,9	3,1
12. Uttalandena liten betydelse (1) – stor betydelse för börskursen (7)	5,1	5,0	5,0	3,3	4,9	2,3	3,3	2,3	4,9	4,5	3,2	3,3	4,6	5,2

Begrepp

Element

Osäkra fordringar	Datasäkerhet	Produktivitet	Strategier	Miljörisker
VD-kommentarer	Varulager	Moms	Aktieköp	Delårsrapport
Finansplan	Attestrutiner	Org-utgifter	Anställningsvillkor	

Förklaring: Detta ifyllda gridformulär motsvarar den ”genomsnittlige investerarens och kreditgivarens” svar. I undersökningen var det bara tillåtet att fylla i heltal. Här anges emellertid siffrorna med en decimal för att skillnader ska framträda på ett tydligare sätt.

Bilaga 21 – Komponenter och varians för investerare och kreditgivare

Komponent	Relativ varians	Procentuell varians	Ackumulerad varians
1	6.648	55.404	55.404
2	3.640	30.332	85.736
3	0.963	8.026	93.762
4	0.329	2.743	96.505
5	0.190	1.580	98.085
6	0.079	0.661	98.746
7	0.064	0.531	99.277
8	0.048	0.398	99.675
9	0.022	0.187	99.862
10	0.009	0.074	99.936
11	0.006	0.054	99.990
12	0.001	0.010	100.000

Förklaring: Totalt sett är det 12 komponenter som förklarar variansen. En komponent som har en relativ varians på 1,0 förklarar precis den genomsnittliga variansen för samtliga 12 komponenter. En relativ varians på 1,0 motsvaras av en procentuell varians på 8,3 % (1/12). De två första komponenterna är särskilt intressanta eftersom de överstiger dessa värden.

Bilaga 22 – Komponenter och varians för skattespecialisten

Komponent	Relativ varians	Procentuell varians	Ackumulerad varians
1	7.086	59.053	59.053
2	1.658	13.813	72.866
3	1.035	8.623	81.489
4	0.639	5.322	86.811
5	0.475	3.958	90.769
6	0.395	3.290	94.059
7	0.277	2.306	96.365
8	0.219	1.826	98.191
9	0.116	0.966	99.157
10	0.055	0.458	99.615
11	0.025	0.206	99.821
12	0.022	0.179	100.000

Förklaring: Totalt sett är det 12 komponenter som förklarar variansen. En komponent som har en relativ varians på 1,0 förklarar precis den genomsnittliga variansen för samtliga 12 komponenter. En relativ varians på 1,0 motsvaras av en procentuell varians på 8,3 % (1/12). I det här fallet överstiger tre komponenter dessa värden. Det framgår också att den första komponenten är dominerande.

REFERENSER

Källor

Abbott, A. 1988. *The system of the professions*. Chicago: Chicago University Press.

Abrahamsson, B. och Andersen, J. A. 1998. *Organisation – att beskriva och förstå organisationer* (2nd ed). Malmö: Liber Ekonomi.

Akerlof, G.A. 1970. The markets for "lemons": quality uncertainty and the market mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84 (3): 488-500.

Almer, E. D. och Brody, R. G. 2002. An empirical investigation of context-dependent communications between auditors and bankers. *Managerial Auditing Journal*, 17 (8): 478-486.

Alvesson, M. och Sköldbberg, K. 1994. *Tolkning och reflektion. Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur.

Anderson, J. C., Lowe, D. J och Reckers, P. M. J. 1993. Evaluation of auditor decisions: hindsight bias effects and the expectation gap. *Journal of Economic Psychology*, 14 (4): 711-737

Antle, R. 1984. Auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22 (1): 1-20.

Arens, A. och Loebbecke, J. 2000. *Auditing – an integrated approach* (8th ed). New Jersey: Prentice Hall.

Arnold, D., Bernardi, R. och Neidermeyer, P. 1999. The effect of independence on decisions concerning additional audit work: a European perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18 (2) (Supplement): 45-67.

Arnold, V., Collier, P. A., Leech, S. A. och Sutton, S. G. 2001. The impact of political pressure on novice decision makers: are auditors qualified to make going concern judgements? *Critical Perspectives on Accounting*, 12 (3): 323-338.

Artsberg, K. 2003. *Redovisningsteori -policy och -praxis*. Trelleborg: Liber Ekonomi.

Ashford, B. och Fried, Y. 1988. The mindlessness of organizational behaviors. *Human Relations*, 41: 305-329.

Ashton, R. H. 1990. Pressure and performance in accounting decision settings: paradoxal effects of incentives, feedback, and justification. *Journal of Accounting research*, 28 (Supplement): 148-180.

Bannister, D. och Fransella, F. 1986. *Inquiring man* (3rd ed). London: Routledge.

- Barker, P. C. och Monks, K. 1998. Irish women accountants and career progression: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (8): 813-823.
- Baron, C. D., Johnson, D. A., Searfoss, D. G. och Smith, C. H. 1977. Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap? *Journal of Accountancy*, 144 (October): 243-250.
- Barrett, M., Cooper, D. J. och Jamal, K. 2005. Globalization and the coordinating of work in multinational audits. *Accounting, Organizations and Society*, 30 (1): 1-24.
- Bartlett, R. W. 1993. A scale of perceived independence: new evidence on an old concept, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6 (2): 52-67
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P. och Loewenstein, G. F. 1997. The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, (Summer): 89-94.
- Bazerman, M. H. och Loewenstein, G. F. 2001. Taking the bias out of bean counting. *Harvard Business Review*, 79 (1): 28.
- Beattie, V., Brandt, R. och Fearnley, S. 1999. Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8 (1): 67-107
- Bédard, J. 1989. Expertise in auditing: myth or reality? *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1/2): 113-131.
- Berger, P. L. och Luckmann, T. 1967. *The social construction of reality*. New York: Doubleday Anchor.
- Bernheim, B. D. och Whinston, M. D. 1986. Common agency. *Econometrica*, 54 (4): 923-942.
- Besanko, D., Dranove, D. och Shanley, M. 1996. *Economics of strategy*. New York: John Wiley & Sons.
- Best, P. J., Buckby, S. och Tan, C. 2001. Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*, 16 (3): 134-144.
- Biggs, S., Selfridge, M. och Krupka, G. R. 1993. A computational model of auditor knowledge and reasoning processes and the going-concern judgment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12 (Supplement): 82-99.
- Bonner, S. E. och Pennington, N. 1991. Cognitive processes and knowledge as determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Literature*, 10: 1-50.

- Borell, K. 1994. *Repertory Grid. En kritisk introduktion*. Research Reports no. 21. Östersund: Mid Sweden University.
- Boyd, D. T. 2000/2001. The audit report: a misunderstanding gap between users and preparers. *National Public Accountant*, 45 (10): 56-60.
- Braithwaite, J. 2005. *Meta regulation of justice*. RegNet Occasional Paper no. 4, Regulatory Institutions Network. Canberra: Australian National University.
- Bryman, A. 2001. *Social research methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Brännström, D. 2006. En gemensam resa mot branschens ”paek”. *Balans*, 32 (6/7): 16.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. och Nahapiet, J. 1980. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (1): 5-27.
- Burrell, G. och Morgan, G. 1979. *Sociological paradigms and organisational analysis*. London: Heineman.
- Burns, J. 2000. The dynamics of accounting change. Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13 (5): 566-596.
- Burrowes, A. och Persson, M. 2000. The Swedish management audit: a precedent for performance and value for money audits. *Managerial Auditing Journal*, 15 (3): 85-96.
- Byington, J. R. och Sutton, S. G. 1991. The self-regulating profession: an analysis of the political monopoly tendencies of the audit profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 2 (September): 315-330.
- Campbell, D. T. 1988. *Methodology and epistemology for social science*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Carcello, J. V., Hermansson, R. H. och McGrath, N. T. 1992. Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers and financial statements users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11 (1): 45-67.
- Carpenter, B., Dirsmith, M. W. och Gupta P. 1994. Materiality judgements and audit firm culture: socio-behavioural and political perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (4/5): 355-380.
- Catasús, B. och Gröjer, J-E. 2005. Revisorn kommer till bolagsstämman – men var är revisionen?, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 103-121.

Chandler, R. A. och Edwards, J. R. 1996. Recurring issues in auditing: back to the future? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9 (2): 4-29.

Choo, F. och Trotman, K. T. 1991. The relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. *The Accounting Review*, 66: 464-485.

Citron, D. B. 2003. The UK's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (2): 244-274.

Coffey, A. 1994. Timing is everything: graduate accountants, time and organizational commitment. *Sociology*, 28 (4): 943-956.

Cohen, L. och Manion, L. 1994. *Research methods in education* (4th ed). London: Routledge.

Cook, T. D. och Campbell, D. T. 1979. *Quasi-experimentation: design and analysis issues for field settings*. Boston: Houghton Mifflin.

Craswell, A., Stokes, D., Donald J. och Laughton, D. 2002. Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33 (2): 253-275.

Cullinan, C. P. och Sutton, S. G. 2002. Defrauding the public interest: a critical examination of reengineered audit processes and the likelihood of detecting fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 13: 297-310.

Davis, H. Z. och Strawser, J. A. 1993. The accounting profession: expert witness and/or advocate? *Critical Perspectives on Accounting*, 4: 141-154.

Deacon, D., Bryman, A. och Fenton, N. 1998. Collision or collusion? A discussion of the unplanned triangulation of quantitative and qualitative research methods. *International Journal of Social Research Methodology*, 1: 47-63.

Deegan, C. 2000. *Financial accounting theory*. Sydney: McGraw-Hill.

Denzin, N. K. 1970. *The research act: a theoretical introduction to sociological methods*. Chicago: Aldine.

Dewing, I. P. och Russell, P. O. 2002. UK fund managers, audit regulation and the new accountancy foundation: towards a narrowing of the audit expectations gap? *Managerial Auditing Journal*, 17 (9): 537-545.

Diamant, A. 2004. *Revisorers oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag.

- DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. 1983. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press.
- Dirsmith, M. W. och McAllister, J. P. 1982. The organic versus the mechanistic audit. *Journal of accounting, auditing and finance*, 5 (3): 214-228.
- Dixon, R., Woodhead, A. D. och Sohlman, M. 2006. An investigation of the expectation gap in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 21 (3): 293-302.
- Donaldson, L. och Davis, J. H. 1991. Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16 (1): 49-64.
- Eden, C. och Jones, S. 1984. Using repertory grids for problem construction. *Journal of the Operational Research Society*, 35: 779-790.
- Edenhammar, H. och Hägg, I. 1997. Problem, slutsatser och budskap, i Edenhammar, H. och Hägg, I. (red). *Makten över redovisningen*. Stockholm: Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, pp. 9-24.
- Eisenhardt, K. M. 1989. Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, 14 (1): 57-74.
- Eklöv, G. 2001. *Auditability as interface: negotiation and signification of intangibles*. School of business research reports no. 2001:09. Stockholm: School of Business, Stockholm University.
- Epstein, M. J. och Geiger, M. A. 1994. Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, 177 (January): 60-66.
- Epting, F. R., Probert, J. S. och Pittman, S. D. 1993. Alternative strategies for construct elicitation: experimenting with experience. *International Journal of Personal Construct Psychology*, 6: 79-98.
- Fama, E. 1980. Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 88 (April): 288-307.
- Fadzly, M. N. och Ahmad, Z. 2004. Audit expectation gap. The case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 19 (7): 897-915.
- FAR. 2003a. *FARs Samlingsvolym (del I)*. Stockholm: FAR Förlag.
- FAR. 2003b. *FARs Samlingsvolym (del II)*. Stockholm: FAR Förlag.
- FAR. 2004. *FARs Revisionsbok*. Stockholm: FAR Förlag.

- Fiet, J. 1995. Reliance upon informants in the venture capital industry. *Journal of Business Venturing*, 10: 195-223.
- Firth, M. 1980. Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines. *The Accounting Review*, 55 (July): 451-466.
- Fischer, M. J. 1996. "Real-izing" the benefits of new technologies as a source of audit evidence: an interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2/3): 219-242.
- Flesher, D. L. och Flesher, T. K. 1986. Ivar Kreuger's contribution to US financial reporting. *The Accounting Review*, 61: 421-434.
- Flint, D. 1988. *Philosophy and principles of auditing – an introduction*. London: Macmillan.
- Fogarty T. J., Heian, J. B. och Knutson, D. L. 1991. The rationality of "doing nothing": responses to legal liability in an institutionalized environment. *Critical Perspectives on Accounting*, 2: 201-226.
- Francis, J. R. 1994. Auditing, hermeneutics and subjectivity. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (3): 235-269.
- Frank, K. E., Lowe, D. J och Smith, J. K. 2001. The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students. *Managerial Auditing Journal*, 16 (3): 145-149.
- Frankel, R., Johnson, M. och Nelson, K. 2002. The relation between auditor's fees for nonaudit services and earnings quality. *The Accounting Review*, 77 (Supplement): 71-105.
- Fransella, F., Bell, R. och Bannister, D. 2003. *A manual for repertory grid technique* (2nd ed). Wiltshire: John Wiley & Sons.
- Gambling, T. 1977. Magic, accounting and morale. *Accounting, Organizations and Society*, 2 (2): 141-151.
- Gay, G., Schelluch, P. och Baines A. 1998. Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 11 (4): 472-494.
- Gendron, Y. och Bédard, J. 2001. Academic auditing research: an exploratory investigation into its usefulness. *Critical Perspectives on Accounting*, 12 (3): 339-368.
- Ghuri, P. och Grønhaug, K. 2002. *Research methods in business studies* (2nd ed). Dorchester: Prentice Hall.

- Gibbins, M. och Swieringa, R. J. 1995. Twenty years of judgment research in accounting and auditing, i Ashton, R. H. och Ashton, A. H. (eds). *Judgement and decision-making research in accounting and auditing*. New York: Cambridge University Press, pp. 231-249.
- Gioia, D. A., Schultz, M. och Corley, K. G. 2000. Organizational identity, image and adaptive instability. *Academy of Management Review*, 25: 63-81.
- Godsell, D. 1992. Legal liability and the audit expectation gap. *Singapore Accountant*, 8 (November): 25-28.
- Gometz, U. 1997. Om självreglering och god sed i rättstillämpningen på redovisnings- och revisionsområdet, i Grönfors, K (red). *Festskrift till Jan Sandström*. Göteborg: Nerenius & Santéus Förlag.
- Gometz, U. 2005. Värden och penningbegär – ett revisorsdilemma, i Nord, G. och Thorell, P (red). *Intressekonflikter och finansiella marknader*. Stockholm: Iustus Förlag.
- Grey, C. 1998. On being a professional in a “big six” firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (5/6): 569-587.
- Grünberg, J. och Hägg, I. 2005. Revision och bolagsstyrningskoden, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 122-132.
- Guy, D. och Sullivan, J. 1988. The expectations gap auditing standards. *Journal of Accountancy*, 165 (April): 36-46.
- Haynes, C., Jenkins, J. G. och Nutt, S. 1998. The relationship between client advocacy and audit experience: an exploratory study. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 2: 88-104.
- Hellgren, B. och Löwstedt, J. 1997. *Tankens företag – kognitiva kartor och meningsskapande processer i organisationer*. Stockholm: Nerenius & Santéus Förlag.
- Hendriksen, E. S. och van Breda, M. F. 1992. *Accounting theory* (5th ed). Boston: Irwin.
- Herrbach, O. 2001. Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European Accounting Review*, 10 (4): 787-802.
- Hines, R. D. 1989. Financial accounting knowledge, conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2 (2): 72-92.

Hisrich, R. D. och Jankowicz, D. 1990. Intuition in venture capital decisions: an exploratory study using a new technique. *Journal of Business Venturing*, 5 (1): 49-62.

Ho, J. L. 1994. The effect of experience on consensus of going-concern judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 6: 160-177.

Hoffman, V. B., Joe, J. R. och Moser, D. V. 2003. The effect of constrained processing on auditors' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (7/8): 699-714.

Hooks, K. L. 1992. Professionalism and self interest: a critical view of the expectations gap. *Critical Perspectives on Accounting*, 3 (2): 109-136.

Hopwood, A. 1996. Probing further into auditing and its consequences. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2/3): 217-218.

Hrebiniak, L. G. och Snow, C. C. 1982. Top management agreement and organizational performance. *Human Relations*, 35: 1139-1158.

Huff, A. S. (ed). 1990. *Mapping strategic thought*. Chichester: John Wiley & Sons.

Humphrey, C. G., 1997. Debating audit expectations, i Sherer, M. och Turley, S. (eds). *Current issues in auditing*. London: Paul Chapman, pp. 9-26.

Humphrey, C. G. 2001. Audit research – looking beyond North America. *Critical Perspectives on Accounting*, 12 (3): 369-376.

Humphrey, C. G., Moizer, P. och Turley, W. S. 1992. The audit expectation gap – plus ça change, plus c'est la même chose? *Critical Perspectives on Accounting*, 3: 137-161.

Humphrey, C. G., Moizer, P. och Turley, W. S. 1993. The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 23 (Summer): 395-411.

Häckner, E. 1988. Strategic development and information use. *Scandinavian Journal of Management*, 4: 45-61.

Häckner, E. 2001. Kartläggning av kognitiva kartor: kan aktörer vara medforskare?, i Landström, H., Mattsson, J. och Helmersson, H. (red). *Ur en forskarhandledares örtagård*. Lund: Lund Business Press, pp. 37-62.

Häckner, E. 2005. Auktoriserade revisorn Per Hård i nattligt samtal med Ärkeängeln, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 93-102.

- Häckner, E. och Tschudi, F. 1994. Note on cognitive mapping in the teaching of management. *Scandinavian Journal of Management*, 10 (3): 281-289.
- Ickes, W. och Gonzales, R. 1994. "Social" cognition and social cognition: from the subjective to the intersubjective. *Small Group Research*, 25 (2): 294-315.
- Ijiri, Y. 1975. *Theory of accounting measurement*. Sarasota: American Accounting Association.
- Innes, J., Brown, T. och Hatherly, D. 1997. The expanded audit report – a research study within the development of SAS 600. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10 (5): 702-717.
- Jankowicz, D. 2004. *The easy guide to repertory grids*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Jenkins, J. G. och Lowe, D. J. 1999. Auditors as advocates for their clients: perceptions of the auditor-client relationship. *Journal of Applied Business Research*, 15 (2): 73-78.
- Jensen, M. och Meckling, W. 1976. Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3: 305-360.
- Jeppesen, K. K. 1998. Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7 (3): 517-539.
- Johansson, S-E. 2005. Varför har vi revisorer och vad ska de uträtta?, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 9-23.
- Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. 2005. Revisorn, revisionsföretaget och framtiden, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 199-210.
- Jones, E. 1995. *True and fair. A history of Price Waterhouse*. London: Hamish Hamilton.
- Jönsson, S. 1985. *Eliten och normerna: drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. Lund: Doxa.
- Jönsson, S. 1994. Changing accounting regulation structures in relation to a strong state. *Critical Perspectives on Accounting*, 5: 341-360.

- Jönsson, S. 1996. Decoupling hierarchy and accountability: an examination of trust and reputation, i Munroe, R och Mouritsen, J (eds). *Accountability – power, ethos & the technologies of managing*. Oxford: International Thomson Business Press, pp. 103-117.
- Jönsson, S. 2005. Revisorsrollens nedgång - och fall?, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 147-171.
- Kelly, G. 1955. *The psychology of personal constructs*. New York: Norton.
- Kitzinger, J. 1994. The methodology of focus groups: the importance of interaction between research participants. *Sociology of Health and Illness*, 16: 103-121.
- Knapp, M. C. 1985. Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, 60 (April): 202-211.
- Koh, H. C. och Woo, E. S. 1998. The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13 (3): 147-154.
- Kornisch, L. J. och Levine, C. B. 2004. Discipline with common agency: The case of audit and nonaudit services. *The Accounting Review*, 79 (1): 173-200.
- Lee, C. W. J. och Gu Z. 1998. Low balling, legal liability and auditor independence. *The Accounting Review*, 73 (4): 533-555.
- Lee, T. A. 1993. *Corporate audit theory*. London: Chapman & Hall.
- Lee, T. A. 1995. The professionalization of accountancy – a history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8 (4): 48-69.
- Leung, P. och Chau, G. 2001. The problematic relationship between audit reporting and audit expectations: some evidence from Hong Kong. *Advances in International Accounting*, 14: 181-200.
- Libby, R. 1995. The role of knowledge and memory in audit judgment, i Ashton, R. H. och Ashton, A. H. (eds). *Judgement and decision-making research in accounting and auditing*. New York: Cambridge University Press, pp. 176-206.
- Liggio, C. D. 1974. The expectation gap. The accountant's legal Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3 (3): 27-44.
- Lord, A. T. 1992. Pressure: A methodological consideration for behavioral research in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11 (2) (Supplement): 89-108.

- Low, A. M., Foo, S. L. och Koh, H. C. 1988. The expectations gap between financial analysts and auditors – some empirical evidence. *Singapore Accountant*, 4 (May): 10-13.
- Lowe, D. J. och Pany, K. 1993. Expectations of the audit function. *CPA Journal*, 63 (8): 58-60.
- Lukka, K. och Kasanen, E. 1996. Is accounting a global or a local discipline? Evidence from major research journals. *Accounting, Organizations and Society*, 21(7/8): 755-773.
- Mautz, R. K. och Sharaf, H. A. 1961. *The Philosophy of auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
- McEnroe, J. E. och Martens S. C. 2001. Auditors' and Investors' perceptions of the expectations gap. *Accounting Horizons*, 15 (4): 345-358.
- Megis, W. B. och Megis, R. F. 1987. *Accounting: the basis for business decisions* (7th ed). Singapore: McGraw-Hill.
- Mellemvik, F., Monsen, N. och Olson, O. 1988. Functions of accounting – a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, 4 (3/4): 101-119.
- Merriam, S. B. 1994. *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Messier, W. F. 1995. Research in and development of audit decisions aids, i Ashton, R. H. och Ashton, A. H. (eds). *Judgement and decision-making research in accounting and auditing*. New York: Cambridge University Press, pp. 207-228.
- Meyer, J. W. och Rowan, B. 1977. Institutional organizations: Formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83 (2): 340-363.
- Miles, M. B. och Huberman, A. M. 1994. *Qualitative data analysis – an expanded sourcebook* (2nd ed). Newbury Park: Sage Publications.
- Miller, J., Reed, S. och Strawser, R. 1990. The new auditor's report: will it close the expectations gap in communications? *CPA Journal*, 60 (May): 68-72.
- Molander, B. 1988. *Vetenskapsfilosofi* (2nd ed). Göteborg: Bokförlaget Thales.
- Monroe, G. S. och Woodliff, D. R. 1993. The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance*, 33: 61-78.
- Monroe, G. S. och Woodliff, D. R. 1994. An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. *Accounting and Finance*, 34 (May): 47-74.

- Morgan, D. L. 1998. *Planning focus groups*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Morrison, M.A. 2004. Rush to judgment: The lynching of Arthur Andersen & co. *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (3): 335-375.
- Nilsson, H. 2000. *Informationsteknik som drivkraft i granskningsprocessen – en studie av fyra revisionsbyråer*. Licentiatavhandling no. 788. Linköping: Linköpings Universitetet.
- Nilsson, S. 2002. *Redovisningens normer och normbildare* (2nd ed). Lund: Studentlitteratur.
- Novak, J. D. och Gowin, D. B. 1984. *Learning how to learn*. Cambridge: The University of Cambridge.
- O'Leary, C. 1998. Audit firms beyond 2000: New strategies or new markets. *Accountancy*, (October): 18-20.
- Parker, L. D. 1994. Professional accounting body ethics: in search of the private interest. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (16): 507-525.
- Paton, W. 1962. *Accounting theory*. New York: Scholars Book.
- Patterson, M. L. 1996. Social behaviour and social cognition: a parallel process approach, i Nye, J. L. och Brower, A. M. (eds). *What's social about cognition? Research on social shared cognition in small groups*. Thousand Oaks: Sage Publications, pp. 87-105.
- Patton, M. Q. 1990. *Qualitative evaluation methods* (2nd ed). Newbury Park: Sage Publications.
- Pentland, B. T. 1993. Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (7/8): 605-620.
- Pentland, B. T. 2000. Will auditors take over the world? Program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (3): 307-312.
- Porter, B. 1993. An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24 (Winter): 49-68.
- Porter, B., Simon, J. och Hatherly, D. 2003. *Principles of external auditing* (2nd ed). Chichester: John Wiley & Sons.
- Power, M. 1997. *The audit society. Rituals of verification*. New York: Oxford University Press.

- Power, M. 2001. Imagining, measuring and managing intangibles. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (7/8): 691-693.
- Power, M. 2003. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4): 379-394.
- Power, M. 2004. *The risk management of everything*. London: Demos.
- Pratt, J. W. och Zeckhauser, R. J. 1985. *Principals and agents: the structure of business*. Boston: Harvard Business School Press.
- Reger, R. K. 1990. The repertory grid technique for eliciting the content and structure of cognitive constructive system, i Huff, A. S. (ed). *Mapping strategic thought*. Chichester: John Wiley & Sons, pp. 301-309.
- Rezaee, Z. 2004. Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing. *Managerial Auditing Journal*, 19 (1): 134-148.
- Riahi-Belkaoui, A. 2000. *Accounting theory* (4th ed). London: Thomson Learning.
- Ronen, J. 2002. Post-Enron reform: Financial statement insurance. *Stanford Journal of Law, Business & Finance*, 8 (1): 1-30.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., de Fuentes-Barbará, C. och Garcíá-Benau, M.A. 2004. Audit quality and going-concern decision-making process: Spanish evidence. *European Accounting Review*, 13 (4): 597-620.
- de Ruyter, K. och Wetzels, M. 1999. Commitment in auditor-client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (1): 57-75.
- Ryan, B., Scapens, R. W. och Theobald, M. 1992. *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Academic Press.
- Saunders, M., Lewis, P. och Thornhill, A. 2000. *Research methods for business students* (2nd ed). Essex: Prentice Hall.
- Scapens, R. W. 1994. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5: 301-321.
- Schein, E. H. 1985. *Organizational culture and leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Scott, R. 2001. *Institutions and Organizations* (2nd ed). Thousands Oaks: Sage Publications.

- Scott, W. 2003. *Financial accounting theory* (3rd ed). Toronto: Prentice Hall.
- Seippel, Ö. 1999. For tall må også fortelles – om tolkning av kvantitative data. *Sosiologisk tidsskrift*, 3: 171-188.
- Shaikh, J. M. och Talha, M. 2003. Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, 18 (6/7): 517-529.
- Shapiro, S. 1987. The social control of impersonal trust. *American Journal of Sociology*, 93 (3): 623-658.
- Sikka, P. och Willmott, H. 1995. Illuminating the state-profession relationship: accountants acting as department of trade and industry investigators. *Critical Perspectives on Accounting*, 6 (4): 341-369.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. och Cooper, C. 1998. The impossibility of eliminating the expectation gap: some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 9 (3): 299-330.
- Silverman, D. 1985. *Qualitative methodology and sociology – describing the social world*. Aldershot: Gower.
- Simunic, D. A. och Stein, M. T. 1995. The auditing marketplace. *CA Magazine*, (January-February): 53-58.
- Solomon, I. och Shields, M. D. 1995. Judgment and decision-making research in auditing, i Ashton, R. H. och Ashton, A. H. (eds). *Judgement and decision-making research in accounting and auditing*. New York: Cambridge University Press, pp. 137-175.
- Solomon, I. och Trotman, K. T. 2003. Experimental judgment and decision research in auditing: the first 25 years of AOS. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4): 395-412.
- Soujanen, W. 1954. Accounting theory and the large corporation. *The Accounting Review*, 29.
- Spira, L. F. 2001. Enterprise and accountability: striking a balance, *Management Decision*, 39 (9): 739-748.
- Stewart, V. och Stewart, A. 1981. *Business applications of repertory grid*. London: McGraw-Hill.
- Sweeney, B. 1997. Bridging the expectation gap – on shaky foundations. *Accountancy Ireland*, 2 (2): 18-20.

- Tomkins, C. 2001. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (2): 161-191.
- Tomkins, C. och Groves, R. 1983. The everyday accountant and researching his reality: further thoughts. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (4): 407-415.
- Tschudi, F. 1998. *Flexigrid 6*. Oslo: Oslo Universitet.
- Tschudi, F. 2000. *Multigrid*. Oslo: Oslo Universitet.
- Tschudi, F. 2005. Regler, komplexa situationer och känslor, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 80-92.
- Umar, A. och Anandarajan, A. 2004. Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence. A comparative study of the USA and Australia. *Managerial Auditing Journal*, 19 (1): 99-116.
- Vanasco, R. R., Skousen, C. R. och Santagato, L. R. 1997. Auditor independence: an international perspective. *Managerial Auditing Journal*, 12 (9): 498-505.
- Wallerstedt, E. 2005. Kriser och konsolidering: revisionsbranschen i Sverige under hundra år, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 24-44.
- Walsh, A. 1990. *Statistics for the social sciences with computer applications*. New York: Harper & Row.
- Warming-Rasmussen, B. och Jensen, L. 1998. Quality dimensions in external audit services - an external user perspective. *European Accounting Review*, 7 (1): 65-82.
- Watson, D. 1982. The actor and the observer: how are their perceptions of causality divergent? *Psychological Bulletin*, 92: 683-700.
- Westerdahl, S. 2005. Vad har de för sig? – om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag, pp. 45-60.
- Wigblad, R. 1997. *Karta över vetenskapliga samband* (2nd ed). Lund: Studentlitteratur.
- Wild, C. J. och Seber G. A. 2000. *Chance encounters*. New York: John Wiley & Sons.
- Wilensky, H. 1964. The professionalization of everyone. *The American Journal of Sociology*, 70 (2): 137-158.

- Wilkinson, S. 1998. Focus groups in feminist research: power, interaction and the co-production of meaning. *Women's Studies International Forum*, 21: 111-125.
- Wolf, F. M., Tackett, J. A. och Claypool, G. A. 1999. Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap. *Managerial Auditing Journal*, 14 (9): 468-478.
- Wolnizer, P. W. 1987. *Auditing as independent authentication*. Sydney: Sydney University Press.
- Wyatt, A. R. 2004. Accounting professionalism – they just don't get it! *Accounting Horizons*, 18 (1): 45-53.
- Yin, R. K. 2003. *Case study research. Design and methods* (3rd ed). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Zeff, S. 2003a. How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17 (3): 189-205.
- Zeff, S. 2003b. How the U.S. accounting profession got where it is today: Part II. *Accounting Horizons*, 17 (4): 267-286.
- Zimmerman, J. L. 1977. The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, 15: 107-144.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. och Tschudi, F. 2006. Swedish Auditors' view of auditing: doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, 15 (1): 89-114.

Lagar, förordningar, propositioner och direktiv

Aktiebolagslagen (2005: 551)

Revisorslagen (2001: 883)

Förordning om revisorer (SFS 1995: 665)

Proposition (2005/06:97)

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006 – förslag om direktiv för lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG