



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen
FEKH69
Examensarbete i redovisning på kandidatnivå
VT2015

Revisorns inställning till "den nya revisionsberättelsen"

Författare:

Andi Jojic
Edvina Latifi
Cornelia Merlöv

Handlerade:

Alexander Paulsson

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Revisorns inställning till "den nya revisionsberättelsen"

Seminariedatum: 5 juni 2015

Kurs: FEKH69, Kandidatuppsats, 15 poäng

Författare: Andi Jojic, Edvina Latifi och Cornelia Merlöv

Handledare: Alexander Paulsson

Nyckelord: Förväntningsgap, "den nya revisionsberättelsen", ISA 701, normer, tystnadsplikt, oberoende, självständighet, professionalitet, revisorsprofessionen, självreglering.

Syftet: Syftet med vår undersökning är att utforska och beskriva hur revisorer upplever att det är att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Dessutom vill vi utforska och beskriva till hur stor del revisorerna stödjer sig på normerna; företagskultur, oskrivna regler och expertis för att i det praktiska arbetet uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Slutligen vill vi även utforska och beskriva hur revisorernas attityd ser ut gentemot "den nya revisionsberättelsen".

Metod: För att uppfylla syftet med uppsatsen genomförde vi, genom en explorativ ansats, en skrivbordsundersökning samt en empirisk kvantitativ studie.

Teoretisk referensram: Den teoretiska referensramen tar avstamp i två professionsteorier (den funktionalistiska och weberianska) beskrivna av den välkända forskaren inom fältet, Thomas Brante. Sedan kopplas revisorsprofessionen till dessa två och därefter hamnar fokus på professionalitet avgränsat till företagskultur, oskrivna regler och expertis som är områden som vi behandlar i denna uppsats.

Empiri: Det empiriska underlaget kommer ifrån en kvantitativ enkätundersökning utförd på 109 respondenter. Urvalsgruppen bestod av godkända samt auktoriserade revisorer som är anställda på Deloitte, Ernst & Young och KPMG, i storstäderna Stockholm, Göteborg samt Malmö.

Slutsatser: Vår undersökning visar att revisorerna som deltagit i vår studie är trygga i att uppnå oberoende och självständighet. Undersökningen visar också att flest revisorer anser att oskrivna regler är den norm som man stödjer sig på för att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Även företagskultur och expertis är viktiga stöd i revisorns arbete för att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Revisionsbranschen har identifierat ett behov av att förändra revisionsberättelsen men trots det är revisorernas attityd mot den nya revisionsberättelsen förvånansvärd otydlig. Förklaringar till detta resultat tror vi kan vara förändringarnas motstridighet mot den svenska lagen, revisorernas åsikt om att behovet av en ny revisionsberättelse inte föreligger. Därutöver kan det otydliga resultatet bero på att revisorerna inte är bekanta med vad förändringarna innebär.

Abstract

Title: Auditors mindset towards "the new audit report"

Seminar date: June 5th, 2015

Course: FEKH69, Bachelor thesis, 15 points

Authors: Andi Jojic, Edvina Latifi och Cornelia Merlöv

Advisor: Alexander Paulsson

Key words: Expectation gap, "the new auditor report", ISA 701, norms, confidentiality, independence and autonomy, professionalism, auditor profession, self-regulation.

Purpose: The purpose of this study is to explore and describe how auditors feel regarding achieving independence, autonomy and maintaining confidentiality. In addition, we want to explore and describe how much the auditors rely on norms; corporate culture, unwritten rules and expertise to achieve independence, autonomy, and to maintain confidentiality. At last, we also want to explore and describe what mindset the auditors have towards "the new auditor report".

Methodology: The study was based on an explorative approach, a desk research and an empirical quantitative study, to fulfill the purpose of this paper.

Theoretical framework: The theoretical framework takes its starting point in two profession theories (the functionalist and the weberianic) described by the well-known researcher in the field, Thomas Brante. Thereafter the auditors profession is linked to these two, and finally the focus is on professionalism delimited to the corporate culture, unwritten rules and expertise that are the areas that we focus on in this paper.

Empirical foundation: The empirical material derives from a quantitative survey conducted on 109 respondents. Selection group consisted of approved and authorized auditors that are employed at Deloitte, Ernst & Young and KPMG, in the cities of Stockholm, Gothenburg and Malmö.

Conclusions: Our survey shows that the auditors who participated in our study are confident in achieving independence and autonomy. The survey also shows that most auditors consider that unwritten rules are the norms on which they rely on to achieve independence, autonomy and maintain confidentiality. Also corporate culture and expertise are important to the auditor for achieving independence, autonomy and maintaining confidentiality. The audit industry has identified a need for change in the audit report, but the auditor's mindset toward the new audit report is surprisingly unclear. Explanations for this result, we believe may be that since the changes are contradictory to the Swedish law, auditors consider that the need for a new audit report does not exist. In addition, the unclear result may be because the auditors are not familiar with what the changes imply.

Förkortningar

FAR	<i>Tidigare:</i> Föreningen för Auktoriserade Revisorer <i>Idag:</i> Branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare
FEE	Fédération de Experts comptables Européens/Federation of European Accountants
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISA	International Standards on Auditing
KAM	Key Audit Matters

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Frågeställning	9
1.4 Syfte	10
1.5 Avgränsningar	10
2. METOD	12
2.1 Val av metod	12
2.2 Val av ansats	12
2.3 Undersökningsmetod	13
2.3.1 Empiriskt urval	13
2.3.2 Enkätundersökning.....	14
2.3.3 Verktyg	15
2.3.4 Enkätfrågornas utformning.....	15
2.4 Åskådliggörande av statistiskt material med stapeldiagram	17
2.5 Kritik	20
2.5.1 Reliabilitet.....	20
2.5.2 Replikerbarhet	21
2.5.3 Validitet	21
2.5.4 Generaliserbarhet.....	23
2.5.5 Kritisk granskning av sekundärkällor.....	24
3. TEORETISK REFERENSRAM	25
3.1 Professionsteorier	25
3.1.1 Revisorsprofessionen.....	26
3.1.2 Professionalitet.....	26
3.2 Ingredienser i professionalitet	27
3.2.1 Företagskultur.....	27
3.2.2 Oskrivna regler	27
3.2.3 Expertis	28
3.3 Förväntingsgap	28
4. REVISORNS RAMVERK	29
4.1 God Revisorssed	29
4.2 Analysmodellen	31
4.3 Självregeringsorgan	32
4.3.1 Framskjutna placeringen av revisorns uttalande i “den nya revisionsberättelsen”	32
4.3.2 Rapportering av Key Audit Matters	33
4.3.3 Undantagsrapportering om “going concern”	33
4.3.4 Granskande revisorns namn ska skrivas ut	34
4.3.5 Uttalande om revisorns oberoende	34
4.3.6 Förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorns ansvar	34
5. EMPIRI	35
5.1 Revisorers upplevelse av att uppnå oberoende, självständighet och tystnadsplikt	35
5.1.1 Att uppnå oberoende och självständighet.....	35
5.1.2 Att upprätthålla tystnadsplikt.....	36
5.2 Revisorers stöd av normer	36
5.2.1 Stöd av normer för att uppnå oberoende och självständighet.....	37
5.2.2 Stöd av normer för att upprätthålla tystnadsplikt	38
5.3 Revisorers inställning till “den nya revisionsberättelsen”	39

5.3.1	Åsikter om den framskjutna placeringen av revisorns uttalande	39
5.3.2	Åsikter om rapporteringen av Key Audit Matters	40
5.3.3	Åsikter om undantagsrapportering "Going Concern"	41
5.3.4	Åsikter om att den granskande revisorns namn ska skrivas ut.....	42
5.3.5	Åsikter rörande uttalandet om revisorns oberoende	42
5.3.6	Åsikter om förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorns ansvar	44
6.	ANALYS.....	45
6.1	Revisorers upplevelser	45
6.1.1	Revisorn trygg i att uppnå oberoende och självständighet.....	45
6.1.2	Revisorers upplevelser om tystnadsplikt.....	46
6.2	Revisorers stöd av normer	46
6.2.1	Företagskultur.....	47
6.2.2	Oskrivna regler	47
6.2.3	Expertis	48
6.3	Otydlig inställning till "Nya revisionsberättelsen"	48
6.3.1	Framskjutna placeringen av revisorns uttalande i "den nya revisionsberättelsen"	49
6.3.2	Rapporteringen av Key Audit Matters	49
6.3.3	Undantagsrapportering "Going Concern"	50
6.3.4	Den granskande revisorns namn ska skrivas ut.....	50
6.3.5	Uttalandet om revisorns oberoende.....	50
6.3.6	Förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorns ansvar	51
7.	SLUTSATSER OCH DISKUSSION.....	52
7.1	Slutsatser	52
7.2	Avslutande diskussioner	55
7.3	Förslag till vidare forskning.....	56
8.	KÄLLFÖRTECKNING.....	57

1. INLEDNING

I det inledande avsnittet ges en bakgrund till uppsatsens ämnesområde. Bakgrunden leder sedan fram till en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens frågeställningar. Avsnittet avslutas med en presentation av uppsatsens syfte och avgränsningar.

1.1 Bakgrund

De senaste åren har det förekommit skandaler inom företagsvärlden där företag som Enron, HQ Bank och Panaxia har varit föremål för rättslig prövning. Vid dessa skandaler har revisorernas roll blivit granskade och man har ifrågasatt varför inte revisorerna har kunnat se felaktigheterna och dra i larmklockan menar Dan Brännström som är branschorganisationen FARs generalsekreterare (Halling, 2013). Denna typ av skandaler har tillsammans med finanskrisen 2008 bidragit till att det har blivit viktigt att revisionskvaliteten ses över så att förtroendet för revisionsprofessionen och syftet med revisioner ska kunna bibehållas enligt en rapport från IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011). Att revisorsprofessionen ställs inför problem är inget nytt utan något man har fått kämpa med sedan innan sekelskiftet enligt Chandler (1999) och Öhman (2007).

Peter Nyllinge, vd för PwC Sverige medverkar i en artikel skriven av Göran Lind (2013). I artikeln framhåller Nyllinge att revisorerna har ett högt förtroende i näringslivet men att det efterfrågas av intressenterna att revisorerna ska kommunicera mer i det publika. Nyllinge menar vidare att dilemmat är att de är bundna till tystnadsplikt vilket begränsar möjligheten att lämna information och ge uttryck för åsikter. Nyllinge anser vidare att den viktigaste utmaningen i revisorsbranschen är att bli bättre på att kommunicera om den viktiga samhällsfunktion som revisionen fyller och vad som är innehållet i revisionen. Revisorn kommunicerar resultatet och eventuella tvivelaktigheter från den gjorda revisionen genom en revisionsberättelse därför är det av hög relevans att denna revisionsberättelse faktiskt kommunicerar den information som intressenterna har behov av menar IOSCO (International Organization of Securities Commissions, 2009).

I FARs debatt i Almedalen 2014 debatterade de inbjudna om förtroendet för revisorn var tillräckligt. I denna debatt lyfte man fram att det finns ett förväntningsgap som uppstår när revisorns uppgift och arbete inte stämmer överens med intressentens förväntningar på densamme. Enligt Brännström (Halling, 2013) är det positivt att det finns höga förväntningar på revisorn men han menar även att det finns en del missuppfattningar kring revisorns roll och ansvar.

1.2 Problemdiskussion

Agevall och Jonnergård, (2013) redogör för revisorns roll och framhåller att revisorn arbetar för företagets ägare och inte för företagets ledning däremot är det företaget som betalar för revisorns tjänster och det är i företaget revisorn gör sin revision. Författarna menar vidare att vid revision lär revisorn känna företagets anställda och inte företagets ägare. Dessa förhållanden gör revisorns uppgift komplex då revisorn förväntas kontrollera företagets ekonomiska information på uppdrag av ägarna samtidigt som revisorn arbetar nära företaget och företagsledningen. Revisorn måste alltså kunna säkerställa sitt oberoende i detta arbete och man måste förhålla sig till tystnadsplikten mot företaget och får inte lämna ut viktig information som revisorn tagit del av i en revision (Agevall & Jonnegård, 2013). För att kunna tillämpa de lagar, rekommendationer och normer som revisorns arbete bygger på ska god redovisningssed tillämpas (Öhman, 2007).

När ett företag som anlitar en revisor har andra uppfattningar och förväntningar gällande revisorns arbete uppstår ett förväntningsgap (Far förlag, 2006). I teorin beskrivs förväntningsgapet som skillnaden mellan vad en revisor förväntar sig att prestera och förväntningarna användarna av finansiella rapporter har på revisorn (Liggio, 1974). Avsaknaden av kunskap hos intressenterna är en faktor bakom skillnaderna enligt Epstein och Geiger (1994).

Revisorsprofessionen är skyldig att följa lagar, regler och normer för att upprätthålla förtroendet för näringslivet i allmänhet och för revisorsyrket i synnerhet enligt Larsson och Engdahl (2012). Vidare menar författarna att det har blivit allt viktigare att bevara ett opersonligt förtroende eftersom marknaden vuxit sig allt större och blivit allt mer anonym. När tillfällena då förväntningarna på revisorerna inte anses uppfyllda enligt

allmänheten ökar, utsätts revisorsprofessionen för fara då tillförlitligheten minskar enligt Lee, Ali och Bien (2009). Även Mock et al. (2013) menar att förväntningarna på revisorns verkan och tilltro utmanas av allmänheten då affärskriser med fokus på revisorns roll inträffar. Enligt Bostick och Luehlfing (2004) måste därför revisionsbranschen återställa förtroendet för den finansiella rapporteringen genom att revidera och bearbeta sin egen organisation.

Revisorsprofessionen är en yrkesgrupp som besitter kunskaper som inte är lätta att förstå eller att inneha för alla medborgare menar Parson (1939). Vidare menar författaren att basen för denna typ av yrkesutövande måste bygga på att medborgarna har förtroende för yrkesmannens bedömningar och praktik. Parson (1939) framhåller att detta förtroende är viktigt då allmänheten inte kan bedöma eller kontrollera kvaliteten på det arbete som yrkesmännen gör. Författaren betonar vidare att det krävs att yrkesmannens motiv är att arbeta för allmänhetens bästa och inte enbart i eget intresse. Detta synsätt kallas den funktionalistiska professionsteorin då samhällsnytta uppnås genom att olika yrkesgrupper specialiserar och kvalificerar sig inom ett visst område (Brante, 2009; Parson, 1939; Selander 1989). Vidare är revisorns uppdrag ett förtroendeuppdrag och skall följa god sed enligt Cassel (1996). Alvesson (2001) och Brante (2005) är ense om att det är svårt för utanförstående att granska de professionellas arbete då professionerna själv utformar regler om utvärderingen. Denna vilja att möta intressenternas behov och efterlysning av ökad kommunikation från revisorn har mynnat ut i "den nya revisionsberättelsen" vars syfte är att tydligt kommunicera specifika risker eller fokusområden i revisionen och hur dessa har hanterats (Balans, januari 2015).

1.3 Frågeställning

Förväntningsgapet uppstår på grund av att revisorns faktiska och förväntade uppgift inte stämmer överens. Marknaden har krav på mer information än vad revisorernas rapportering har gett. De grundläggande lagbestämmelserna för revisorn är att vara oberoende, självständig samt upprätthålla tystnadsplikt vilket gör revisorns roll komplex. Detta leder fram till vår första fråga:

1. Hur är revisorers upplevelse av att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt?

Revisorerna styrs av bestämmelser, föreskrifter, stadgar och rekommendationer i sitt arbete utöver detta kan det finnas andra faktorer som styr revisorernas arbete och vi har valt att titta på de normer som utgörs av företagskultur, oskrivna regler och expertis. Detta leder oss fram till vår andra fråga:

2. Till hur stor del stödjer revisorerna sig på normerna; företagskultur, oskrivna regler och expertis för att i det praktiska arbetet uppnå oberoende, självständighet och upprätthålla tystnadsplikt?

Det finns en strävan hos revisionsbranschen att självregleras genom ett kontinuerligt utvecklingsarbete av uttalade standarder för att möta marknadens krav. Detta arbete har resulterat i en ny revisionsberättelse som kommer att påverka revisorernas rapportering vilket leder oss fram till vår tredje och sista fråga:

3. Hur ser revisorernas attityd ut gentemot “den nya revisionsberättelsen”?

1.4 Syfte

Syftet med vår undersökning är att utforska och beskriva hur revisorer upplever att det är att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Dessutom vill vi utforska och beskriva till hur stor del revisorerna stödjer sig på normerna; företagskultur, oskrivna regler och expertis för att i det praktiska arbetet uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Slutligen vill vi även utforska och beskriva hur revisorernas attityd ser ut gentemot “den nya revisionsberättelsen”.

1.5 Avgränsningar

Undersökningen är avgränsad till svenska revisorer anställda hos stora internationella revisionsorganisationer, med fokus på Sverigekontor i storstäderna Stockholm, Göteborg och Malmö. Denna avgränsning är gjord då det är större

sannolikhet att nå revisorer som hanterar större aktiebolag som är i kontakt med “den nya revisionsberättelsen” i storstäderna.

Gällande vilka normer revisorer stödjer sig på för att i det praktiska arbetet uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt har vi gjort följande normavgränsning: företagskultur, oskrivna regler och expertis. Denna avgränsning är gjord med avstamp i den teoretiska förundersökningen.

2. METOD

I detta avsnitt presenteras vårt val av metod och ansats. Vidare presenteras undersökningsmetoden grundligt om hur tillvägagångssättet har varit vid skapandet av uppsatsen och hur enkätfrågornas utformning gjordes samt hur respondenterna valdes ut. Därefter beskrivs hur åskådliggörandet av det statistiska materialet presenteras. Sist presenteras kritik med reliabilitet, replikerbarhet, validitet, generaliserbarhet och kritisk granskning av sekundärkällor.

2.1 Val av metod

För att kunna genomföra vår uppsats samlades data in med hjälp av en skrivbordsundersökning och en empirisk studie. Vår skrivbordsundersökning består av vetenskapliga artiklar, ämneslitteratur, revisorns regelverk och relevanta hemsidor. Vår utgångspunkt är tagen ur tidigare forskning om det upplevda förväntningsgap som forskare anser finns mellan revisorer och intressenter som verkar inom vårt intresseområde. Inledningsvis insamlades aktuell information kring vårt studieobjekt. Denna information ringar in revisionsberättelsens brister och hur "den nya revisionsberättelsen" ska kunna minska förväntningsgapet. Vi hade stor hjälp av diverse tidskrifter, FARs publikationer samt information från IAASB om utvecklingsarbetet av "den nya revisionsberättelsen". Sedan gjordes en empirisk undersökning som kopplades med relevanta teorier samt lagar och regler som utgör revisorns ramverk kring ämnet för att mynna ut i en analys och slutdiskussion.

2.2 Val av ansats

Vi har använt oss av en explorativ ansats då vi ville utforska och beskriva ett fenomen med en viss teoriansknytning. Explorativa studier lämpar sig enligt Denscombe (2009) när forskaren vill angripa nya områden, då det handlar om val av undersökningsämne eller i vilken grad adekvata teorier redan har utformats. Vidare lämpar sig en explorativ ansats när förkunskapen och förförståelsen för det undersökta området är begränsat (Patel & Davidson, 1994). För vår del handlar det

om val av ämne, då ämnet vi studerat är ett nytt fenomen som i vårt fall är revisorernas attityd mot "den nya revisionsberättelsen". Denscombe (2009) menar att i en explorativ studie ligger fokus på att utforska nya undersökningsämnen inom ett territorium då det föreligger vaga kunskaper om fenomenet. Den explorativa studien består av litteraturstudie samt kvantitativa enkäter.

2.3 Undersökningsmetod

2.3.1 Empiriskt urval

För att utforska och beskriva hur godkända och auktoriserade revisorer upplever att det är att uppnå oberoende och självständighet samt upprätthålla tystnadsplikt, vilka normer de stödjer sig på i arbetet i praktiken samt hur revisorernas attityd ser ut gentemot "den nya revisionsberättelsen" består studiens empiriska material av enkäter. Dessa enkäter är besvarade av godkända och auktoriserade revisorer som är anställda på Deloitte, Ernst & Young (EY) och KPMG. Respondenterna i studien är både godkända och auktoriserade revisorer men dessa kommer härnäst att benämnas enbart som revisorer då detta förenklar för läsaren.

Totalt finns det 3661 revisorer i Sverige enligt Revisorsnämnden. Deloitte, EY och KPMG och PwC valdes först som undersökningsobjekt för att de är verksamma i Sverige samt att de arbetar mot företag som är börsnoterade. Enligt Denscombe (2009) är detta ett subjektivt urval då vi medvetet handplockat ett urval då dessa undersökningsobjekt troligen ger mest värdefull data. Dock valdes PwC senare bort för de var svåra att komma i kontakt med och hörde av sig först när vi vara klara med undersökningen vilket medfört en ofrivillig begränsning av urvalet. Trots detta bortfall såg vi att vi kunde få ut värdefull data från Deloitte, EY och KPMG då våra frågor inte är beroende av vilket företag respondenten är verksam i utan kravet är att han eller hon ska vara en godkänd eller auktoriserad revisor. Studien kommer alltså riktas mot dessa tre företag. Vi har bestämt oss att göra ett stickprov som omfattar 422 stycken av företagets revisorer som är verksamma i storstäderna Stockholm, Göteborg och Malmö. Vi valde att vända oss till revisorer verksamma i dessa städer då vi tror att många börsnoterade företag har sina huvudkontor i storstäder samt av praktiska skäl då revisionsbyråer har fler anställda på kontor belägna i storstäderna än i mindre

städer. Av dessa revisorer är 58 stycken verksamma i Deloitte, 190 stycken i EY och 174 stycken i KPMG. Vi valde att inte använda oss av Revisorsnämndens kundregister då vi inte kunde säkerställa att respondenterna tillhörde rätt undersökningsgrupp vilket skulle kunna påverka resultatet på ett olyckligt sätt. För att nå ut till företagens revisorer tog vi istället kontakt med respektive företags kontaktperson som ansvarar för arbetet mot studenter. Vi har valt att behålla dessa kontakter anonyma i vår uppsats och kommer nämna dem som kontaktpersoner fortsättningsvis. Kontaktpersonerna har hjälpt oss att vidarebefordra introduktionsbrev med länk till aktuell webbenkät till utvalda revisorer.

2.3.2 Enkätundersökning

Avsikten med vår undersökning är att vi vill utforska och beskriva dagens situation av hur revisorer upplever att det är att uppnå oberoende, självständighet och upprätthålla tystnadsplikt, vilka normer de stödjer sig på i arbetet i praktiken samt utforska och beskriva hur revisorernas attityd ser ut gentemot "den nya revisionsberättelsen".

Vi fördjupar oss inom det vi inte vet så mycket om därför är vår frågeställning explorativ i enlighet med Jacobsen (2011). Med den kvantitativa undersökningen kan vi gå på bredden och nå ut till många respondenter enligt Jacobsen (2011). Vi har därför valt att göra en surveystudie online som administreras via webben. Enligt Bryman och Bell (2013) är fördelen med denna typ av studie att respondenten besöker en webbplats där enkätformuläret finns och fyller i detta online. Vidare kan enkäten utformas på ett professionellt sätt där endast en fråga visas i taget. Respondenten kan scrolla i dokumentet för att se alla frågor för att få en uppfattning om enkätens omfång och innehåll innan de besvarar enkäten (Bryman & Bell, 2013). En webbaserad enkätundersökning möjliggör vidare att vi kan nå ut till ett urval personer som är spridda i en geografisk bemärkelse (Bryman & Bell, 2013). Denna uppsats kan ses som en mindre undersökning på grund av resursbrist och inga banbrytande generaliserbara resultat kommer genereras utan uppsatsen belyser snarare hur fenomenet ser ut bland de revisorer som deltagit (Bell, 2005). Vi gör alltså en undersökning som tar ett tvärsnitt vid en bestämd tidpunkt för att få en så bred och fullständig data som möjligt (Denscombe, 2000).

Test av enkät

Vi gjorde ett test av enkäten för att säkerställa så att frågorna fungerar som det är tänkt samt eliminera fel såsom stavfel och syftningsfel som inte är av större vikt men som kan störa respondentens fokus på frågornas innehåll. Tillvägagångssättet som vi använde oss av kan liknas vid en pilotstudie men då vi endast genomförde testet på en person så har vi valt att bara nämna det som "test av enkät".

Kontaktpersonerna i Deloitte och EY hade tyvärr inte möjlighet att ställa upp därför lät vi endast vår kontaktperson på KPMG genomföra testet och komma med synpunkter på enkäten för att se om vi var på rätt väg. Kontaktpersonens återkoppling visade att undersökningen tjänade sitt syfte och vi såg därför inga behov av att göra förändringar i vår enkät eller att testa enkäten på fler personer. Viktigt att poängtera är att kontaktpersonen sedan inte deltog i undersökningen (Bryman & Bell, 2013).

2.3.3 Verktyg

Vi har valt att använda SurveyMonkey som är en leverantör av webbaserade användarvänliga enkätlösningar. Där har vi sammanställt vår webbenkät. Med hjälp av verktyget kunde formuläret utformas på ett professionellt sätt. Respondenterna hänvisades till en webbadress för att besvara enkäten. Respondenternas svar laddades automatiskt ner i en databas vilket gör att vi slapp det enahanda arbetet med att koda ett stort antal enkätsvar (Bryman & Bell, 2013). Verktylet räknade ut hur många som svarat, i vilken utsträckning varje deltagare deltagit samt den procentuella andelen av varje svarsalternativ per fråga. Att använda oss av SurveyMonkey har underlättat vår hantering av empirin.

2.3.4 Enkätfrågornas utformning

Enkäten består av tio frågor. Vi valde medvetet att göra den så kort och koncist som möjligt så att det gick snabbt att besvara och minska risken för missförstånd.

Jakobsson och Westergren (2005) menar att korta enkäter ger bättre validitet, då det är mindre risk att respondenterna inte fullföljer enkäten. Bryman och Bell (2013) skriver att det är att rekommendera att utforma ett bra introduktionsbrev som tar upp syftet med undersökningen för att minska bortfallet. Därmed innehöll vår enkät en kort information om syftet med undersökningen och varför urvalsgruppen hade tilldelats enkäten.

Det är vedertaget att ange att enkätsvar behandlas anonymt enligt Bryman och Bell (2013). Vi valde därför att ha en anonym undersökning och detta informerades vi om i introduktionsbrevet. Bryman och Bell (2013) anser också att anonymitet möjliggör större ärlighet hos respondenten, då denna skyddas.

Fokus i enkätfrågornas utformning har varit att ställa klara och tydliga frågor som fångar respondenten känslor, åsikter och attityder. Både Lantz (2011) och Bryman och Bell (2013) påpekar att det är viktigt att anpassa enkäten till svarsgruppen samt utforma enkla och inte för långa frågor. Våra tio frågor har enbart fasta svarsalternativ, dessa kallas för slutna frågor enligt Bryman och Bell (2013).

Fördelarna med dessa frågor är att det är enklare att bearbeta svaren då man kodar svarsalternativen (Bryman & Bell 2013). Vi angav kodsiffror 1 till 5 för att sen enkelt kunna göra stapeldiagram som visar svarsstatistiken. Förkodade frågor ökar jämförbarheten i svaren menar samma författare som även menar att om man istället gör kodningen i efterhand är det svårt att avgöra i vilken utsträckning svaren kan jämföras med varandra vilket kan vara ett problem. En annan fördel med slutna frågor är att frågor med förbestämda svarsalternativ klargör innebörden av frågan för respondenten (Bryman & Bell 2013). Respondenten kan ibland vara osäker på vad en fråga egentligen innebär och genom att ha en beskrivning av olika svarsalternativ underlättar detta för förståelsen, dessutom går slutna frågor fort att besvara då man inte behöver skriva mycket (Bryman & Bell 2013).

Vid utformningen av vår enkät testade vi frågorna genom att försöka förutse vilka möjliga svarsalternativ vi kunde få. Detta gjorde vi för att säkerställa att frågorna gav oss svar som kunde knytas till undersökningens syfte. Enligt Bryman och Bell (2013) ska man alltid ha undersökningen problemformulering i åtanke vid utformning av frågor, det vill säga frågorna ska ge svar på undersökningens fråga.

Vår enkät består av två delar. Den första delen innehåller fyra frågor. Två av dessa, fråga 1 och 3 är värderingsfrågor med en tillhörande svarsskala där respondenten ska ange svårighetsgraden att uppnå oberoende och självständighet samt upprätthålla tystnadsplikt från lätt till mycket svårt. Dessa frågor ställde vi för att fånga upp respondenternas åsikter om hur de upplever att det är i praktiken att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt och på så vis få empirisk underlag till att besvara vår första frågeställning. Enligt Lantz (2011) ska

svarsalternativen vara heltäckande och därför har vi haft detta i åtanke vid utformning av skalor.

För att besvara vår andra frågeställning "Till hur stor del revisorerna stödjer sig på normerna för att i det praktiska arbetet uppnå oberoende, självständighet och upprätta tystnadsplikt?" formulerade vi fråga 2 och 4. Svarsalternativen som gavs på förhand var företagskultur, revisoryrkets normer - oskrivna regler samt expertis. Dessa tre svarsalternativ valdes med utgångspunkt i den teoretiska förundersökningen. Då det är svårt att uppnå helt uttömmande svarsalternativ enligt Bryman och Bell (2013) genomfördes normavgränsningen till företagskultur, oskrivna regler samt expertis. Efter valt svarsalternativ gavs respondenten möjlighet att på fråga 2 och 4 svara hur väl dessa förvalda påståenden stämmer in på dem genom en skala från "stämmer inte alls" till "stämmer helt".

Del två i enkäten består av fem åsiktsfrågor som syftar till att få empiriskt underlag till att besvara vår tredje fråga "Hur ser revisorernas attityd ut gentemot "den nya revisionsberättelsen"?". Fråga 5 till 10 berör sex stycken förändringar i "den nya revisionsberättelsen" där respondenten bes om att tycka till om dessa. De svarsalternativ som ges är på en 5 stegs skala från "mycket dåligt" till "mycket bra".

2.4 Åskådliggörande av statistiskt material med stapeldiagram

Man kan visa det empiriska resultatet genom att skapa en överskådlig bild av det insamlade statistiska materialet (Körner & Wahlgren, 2005). För att åskådliggöra data samt ge en tydlig överblick för läsaren har vi använt oss av två olika typer av stapeldiagram.

Genom stapeldiagram illustrerar vi resultatet av den kvantitativa undersökningen. Med stapeldiagram kan man jämföra olika värden. Kategorier eller klasser visas på den vågräta axeln och i vårt fall visas värden i procent längs den lodräta axeln. Anledningen till att valet föll på stapeldiagram och inte på exempelvis cirkeldiagram är att ett cirkeldiagram kan ge svårtolkade och, eller missvisande jämförelser (Körner & Wahlgren, 2005). Då fördelningen uppges i procent, bör läsaren informeras om det

totala antalet individer i undersökningen (Körner & Wahlgren, 2005). Totalt har vi mottagit 109 stycken svar, vilket motsvarar 100 procent och innebär att $n = 109$.

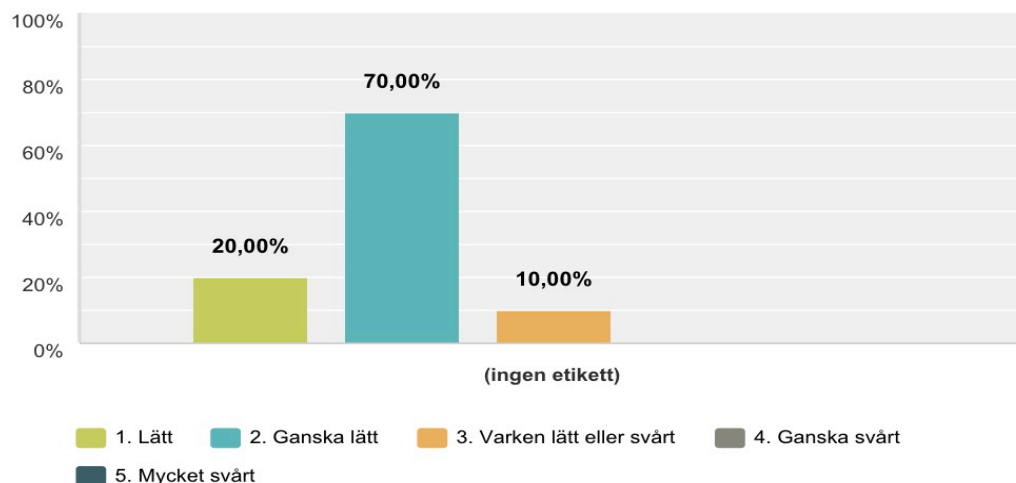
Enkätfråga 1,3 och 5-10

I fråga 1 och 3 samt 5 - 10 användes stående stapeldiagram för visualisering av det statistiska materialet. Varje klass (kategori) representeras av en stapel, där längden visar frekvensen (värdet) i klassen (Körner & Wahlgren, 2005).

Vågrät axel visar de olika svarskategorierna. För fråga 1 och 3 är det en skala med fem följande kategorier:

1. Lätt, 2. Ganska lätt, 3. Varken lätt eller svårt, 4. Ganska svårt, 5. Mycket svårt

Lodrät axel visar värdet i procent, på en skala från 0 till 100 ($n = 109$).



Figur 1. Exempel på stapeldiagram och svarsskala med fiktiva siffror, används i fråga 1 och 3.

För visualisering av svarsfördelningen för fråga 5 till 10 användes samma typ av stående stapeldiagram som ses ovan. På den vågräta axeln återfinns en skala med fem följande kategorier:

1. Mycket dåligt, 2. Dåligt, 3. Varken dåligt eller bra, 4. Bra, 5. Mycket bra

Fråga 2 och 4

En typ av stapeldiagram som kallas för fraktionsdiagram används då det finns fler datagrupper (Körner & Wahlgren, 2005). Fraktionsdiagram kan användas för att visa hur mycket de olika datagrupperna bidrar till helheten, framförallt då det totala värdet är samma för varje kategori. Det totala värdet i vårt fall är 100 procent. I denna typ av stapeldiagram visas relationen mellan enskilda objekt och en helhet. Vi har delat upp svaren i tre kategorier då frågan innehöll tre svarsalternativ som visas i

tre lodrätta staplade staplar. Denna typ av stapeldiagram valde vi för att visa fördelningen och förmedla informationen på ett tydligt sätt.

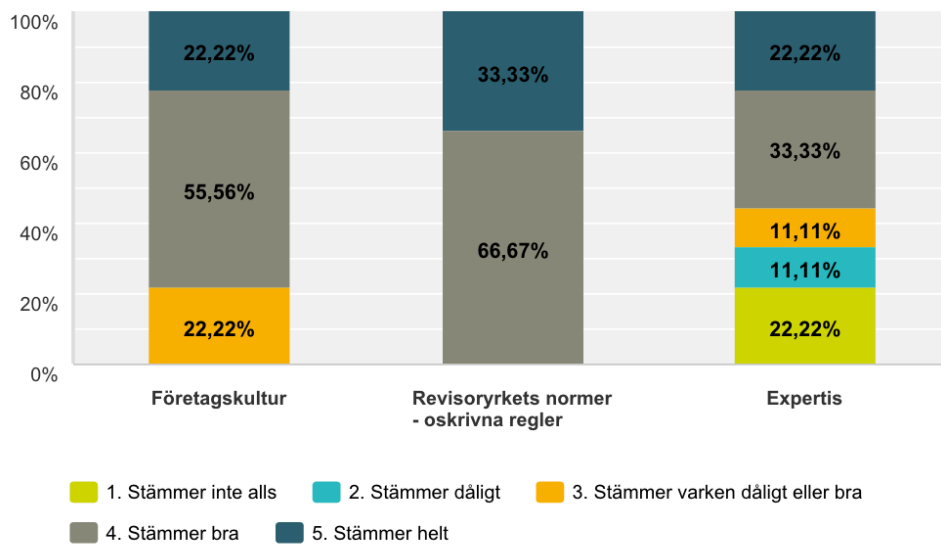
De vågräta axelns kategorier är:

1. Företagskultur
2. Revisoryrkets normer (oskrivna regler)
3. Expertis

Varje stapel i sin tur kan indelas i de fem fördefinierade alternativen:

1. Stämmer inte alls
2. Stämmer dåligt
3. Stämmer varken bra eller dåligt
4. Stämmer bra
5. Stämmer helt

På den lodrätta axeln visas värdet i procent, på en skala från 0 till 100 (n = 109).



Figur 2. Exempel på fraktionsdiagram och svarsskala med fiktiva siffror, används i fråga 2 och 4.

2.5 Kritik

Vi har valt att göra en kvantitativ surveystudie online som administreras via webben. Vi är medvetna om att resultatet inte kommer fånga djupgående uppfattningar om valda ämne därför finns kritik mot den kvantitativa forskningen. Enligt Bryman och Bell (2013) finns det vissa nackdelar med slutna frågor som vi har haft i åtanke vid utformningen av enkätfrågorna och vid avvägningen av undersökningsmetoder. En av nackdelarna är att spontaniteten hos respondenten försvinner då svarsalternativen är givna. En annan nackdel är att det är svårt att se till att de svarsalternativ som finns med i enkäten är ömsesidigt uteslutande, det vill säga att svarsalternativen inte överlappar varandra. Ett exempel då svarsalternativ överlappar varandra är till exempel vilken ruta en 30 årig respondent ska kryssa i; ålder 20 -30 eller ålder 30-40. Ytterligare en svårighet är att alla tänkbara svar ska finnas med så man får uttömmande svarsalternativ. Detta kan vara svårt att uppnå i praktiken då det kan innebära en orimligt lång lista av svarsalternativ. Slutligen kan slutna frågor vara ett irritationsmoment för respondenten då denna inte anser att det finns ett alternativ som passar dem.

För att visa hur vi har hanterat dessa problem kommer vi behandla de fyra kriterier för bedömning av forskning som rör företagsekonomi som är reliabilitet, replikerbarhet, validitet och generaliserbarhet. Vi kommer avslutningsvis presentera hur vi kritisk behandlat våra sekundärkällor.

2.5.1 Reliabilitet

Enligt Ejvegård (2003) kan reliabilitet benämnas som tillförlitlighet då man syftar på mätinstrumentets och måttenhetens tillförlitlighet och användbarhet. Om andra använder samma angreppssätt och gör samma mätning som inbringar samma eller nästan samma resultat vid båda tillfällena är reliabiliteten hög (Bell, 2000; Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). Syftet med reliabilitet är att minimera alla fel och skevheter i en undersökning enligt Yin (2013).

Svagheten med en enkätundersökning är generellt att respondenten kan uppfatta frågorna som oklara och då ingen finns till hands för att hjälpa till med vad som menas med frågorna kan missförstånd uppstå (Dahmström, 2009).

Enligt Bell (2000) bör man bedöma respondenten och i vår undersöknings svaghet är att vi inte kunnat kontrollera att varje respondent haft rätt kunskap och erfarenhet för att kunna besvara frågorna. Dahmström (2009) menar att en nackdel med enkätundersökningar är att det inte riktigt framgår vem som har svarat på frågorna, och kan ha blivit besvarade av andra istället för de som var tänkta att svara. För att tillförlitligheten ändå ska bli så hög som möjligt har vi varit noga med vilket urval vi gjort. Vi har medvetet inte vänt oss till mindre revisionsorganisationer då vi tror att dessa inte utför uppdrag mot börsnoterade företag i lika stor utsträckning som de stora revisionsorganisationerna med Sverigekontor i storstäderna Stockholm, Göteborg och Malmö. Det finns trots allt en risk att svarsdata som vi fick från frågorna 5-10 rörande "den nya revisionsberättelsen" inte fångar det som är tänkt att fångas då respondenterna kan tänkas sakna kunskap i ämnet på grund av att denna inte är i bruk än.

För att kunna få en bättre bild av vem som svarat på enkäten skulle man kunnat be respondenten svara på frågor om exempelvis bakgrund, ålder, erfarenhet inom branschen och kön men detta gjordes inte av två skäl. Det första skälet var att vi var begränsade till att hålla oss till ett visst antal frågor och det andra skälet var att fokus på vår undersökning var att fånga allmänna åsikter och inte personliga. Vi anser att vår undersökning har en hög reliabilitet då vi anser att om man använder samma angreppssätt och gör samma mätning kommer vi få samma eller nästan samma resultat vid båda tillfällena.

2.5.2 Replikerbarhet

Begreppet replikerbarhet syftar till att förklara vilken grad studien kan upprepas (Bryman & Bell, 2013). För att en replikation ska kunna göras måste undersökningen kunna göras om. Vår undersökning är möjlig att replikera då vi har en noggrann metodbeskrivning samt en utförlig beskrivning av vårt tillvägagångssätt av undersökningen.

2.5.3 Validitet

Enligt Bryman och Bell (2013) handlar validitet i en undersökning om mätningen av en föreställning verkligen mäter det som avses att mäta. Mätningen ska spegla syftet med undersökningen (Lundahl & Skärvad, 1999). Det finns nackdelar med en

webbaserad enkätundersökning som vi tagit med i beräkningen. Bryman och Bell (2013) framhåller att det inte finns någon möjlighet att förtydliga frågorna eller ställa följdfrågor som är möjligt vid en intervju. Detta menar Bryman och Bell (2013) ställer höga krav på enkätfrågorna som måste vara utformade så att respondenten säkert förstår varje fråga och därmed kan besvara dessa. För att säkerställa validiteten för vår undersökning valde vi att göra ett test av enkäten. Det har varit nödvändigt för oss att lita på att respondenterna besitter den kunskap eller har den erfarenhet som krävs för att kunna besvara enkäten på ett riktigt sätt.

Bortfallanalys

En tydlig nackdel gällande alla enkätstudier är risken för bortfall (Dahmström, 2009). Vi var medvetna om att alla utvalda revisorer i företaget inte skulle svara på enkäten dels på grund av externa faktorer som begränsningar i tid men även på grund av ovilja att delta i undersökningen (Bryman & Bell, 2013). Vidare finns det interna bortfall vilket betyder att det saknas svar på vissa frågor som man måste ta hänsyn till vid analysen.

Vår bortfallanalys grundar sig på att vår urvalsgrupp begränsades till att endast röra revisorer i tre företag. Kontaktpersonerna skickade ut webbenkäten till totalt 422 stycken revisorer för att få ett representativt dataunderlag som vi sedan skulle kunna använda till vår analys.

Det första utskicket gjordes på förmiddagen fredagen den 28 november 2014 efter överenskommelse med kontaktpersonerna. Vi valde att enkäten skulle skickas ut en fredag då vi resonerade kring att företaget har bäst möjlighet att besvara enkäten då vi tror att deras arbetsbelastning är lägre denna dag. Vi fick endast in 19 stycken svar vid detta utskick. Vi bad därför kontaktpersonerna göra ett nytt utskick med påminnelse måndagen den 8 december 2014. Vi valde att göra påminnelsen så snart efter första tillfället för att ge respondenterna tid att svara innan den stundande juledigheten. Dock gav inte denna påminnelse så stor ökning av svarsfrekvensen som vi hoppats på. Vi fick endast en ökning till totalt 43 stycken svar. Det externa bortfallet tror vi beror på att de hade mycket att göra inför ledighet och årsslut. Vi valde därför att skicka ut en påminnelse en tredje gång fredagen den 16 januari 2015. Denna gång kom vi upp i totalt 75 stycken vilket var en förbättring. Denna förbättring tror vi beror på att respondenterna var tillbaka från ledighet och kanske hade bättre möjlighet att delta i undersökningen. Dock kände vi oss inte nöjda utan

ansåg fortfarande att det var få enkätsvar. I Brymans och Bells bok (2013) står det att man kan tvingas skicka ut en påminnelse även en fjärde gång vilket vi gjorde fredagen den 13 mars. Denna gång fick vi in totalt 134 svar. Att vi fick en högre svarsfrekvens denna gång tror vi kan bero på att januari och februari är revisorernas absoluta högsäsong och mars är en lugnare period för dem.

Av dessa 134 svar, var 25 av dessa enkäter inte fullständigt besvarade och efter detta interna bortfallet slutade vi på 109 svar. Framförallt var det frågorna 5 - 10 som inte hade besvarats i de bortplockade enkäterna. Detta tror vi kan bero på att man inte hade tillräckliga kunskaper för att besvara frågorna. Vi valde att stänga undersökningen när vi nått denna nivå då vi bedömde att sannolikheten för att få in markant fler svar inte var så stor samt på grund av tidsbegränsning. Vi fick alltså ett externt bortfall på 68 procent som motsvarar 288 stycken som valt att inte delta. Av våra 134 svar fick vi ett internt bortfall på cirka 18 procent som motsvarar 25 stycken enkätsvar som inte var fullständiga.

2.5.4 Generaliserbarhet

Enligt Bryman och Bell (2013) försöker man generalisera en forskningsstudies resultat för en större population. Författarna menar att studiens resultat ska vara användbart för hela populationen. De primära källor vi har använt oss av för vår empiriska insamling har enbart varit godkända och auktoriserade revisorer från tre företag. Från denna synvinkel, då vi vänt oss till 422 stycken revisorer med 109 användbara svar av totalt 3661 registrerade revisorer, finns det en risk att vi får en ensidig bild av revisorernas arbete med att uppnå oberoende, självständighet och upprätthålla tystnadsplikt samt attityder mot "den nya revisionsberättelsen". Denna ensidighet är en svårighet som vi inte haft möjlighet att kringgå därför det har varit viktigt för oss att respondenterna arbetat mot börsnoterade företag vilket inte samtliga registrerade revisorer hos Revisorsnämnden gör. Detta har varit viktigt då rätt erfarenhet och kunskap krävs för att kunna svara tillförlitligt på frågorna. Vi är dock medvetna om att det mycket väl kan vara så att flertalet av Sveriges revisorer besitter den erfarenhet och kunskap som behövs för att kunna svara tillförlitligt på frågorna. Med stöd av ovanstående resonemang kan vi konstatera att det finns en osäkerhet i huruvida resultatet hade blivit detsamma om man gjort undersökningen på samtliga revisorer.

En annan faktor som talar för studiens generaliserbarhet är att vi medvetet inte använt oss av svarsalternativet "vet inte" då detta kan försämra generaliserbarheten i vissa frågor enligt Bryman och Bell (2013).

2.5.5 Kritisk granskning av sekundärkällor

Vi har använt oss av sekundärkällor som komplement till vår enkätundersökning där dessa har varierat i trovärdighet. Ämneslitteraturen tillsammans med de vetenskapliga artiklar som vi använt oss av anser vi äger störst trovärdighet. Övriga källor som vi har använt har vi kritiskt granskat innan de kunde anses vara användbara. Vi har vid denna granskning använt Reinecker och Jörgensens (2008) utgångspunkter för källkritik. Dessa utgångspunkter är författarens trovärdighet, författarens auktoritet, källans ämnesmässiga status, källans förklaringskraft, förklaringarnas grundlag, analysens konsistens, källans objektivitet, källans samtidighet och aktualitet och källans förhållande till andra källor.

3. TEORETISK REFERENSRAM

I detta avsnitt presenteras de teorier som valts för att besvara uppsatsens frågeställningar. Delar av teorin om förväntningsgap används inte för att analysera resultatet utan för att skapa en förståelse för detta begrepp.

3.1 Professionsteorier

Enligt Brante (2009) kan man förklara professioners ställning i samhället och konstruktion med hjälp av två teorier. Dessa två är den funktionalistiska och den weberianska professionsteorin. Parson (1939) som är förespråkare för den funktionalistiska teorin menar att samhället har blivit alltmer komplext och orsaken till detta är den ökade graden av specialisering och arbetsdelning. Den funktionalistiska ansatsen utgångspunkt är att maximera samhällsnyttan (Brante, 2009). Vilket innebär att man inte arbetar utifrån eget intresse utan för samhällets bästa enligt Dellaportas och Davenport (2008). Revisorsprofessionen är en funktionalistisk profession enligt Artsberg (2005) då det föreligger en utvecklad god sed och revision utförs i allmänhetens intresse.

Men revisorsprofessionen har även inslag av den weberianska professionsteorin som till skillnad från den funktionalistiska synsättet utgår från den makt olika yrkesgrupper har genom professionalisering och syftet är att främja medlemmarna inom professionens intressen (Brante, 2009). I den weberianska ansatsen har professionsforskare utvecklat Webers monopoliseringsteori till professionsteori om "social stängning" (Brante, 1987). Stängning används i detta fall när en samhällsgrupp har möjlighet att använda makt till monopolisering av deras yrkesverksamhet och därigenom utesluter andra grupper (Brante 1987; Brante 2009). På detta vis hindras individer som står utanför professionen att utföra samma arbete. Detta innebär att professionen kan kontrollera expertisen och avgöra vad som är säkerställd kunskap vilket leder till att revisionsprofessionen får ett yrkesmonopol på marknaden (Brante, 2005; Grey, 1998). Denna monopolisering av sektorer på arbetsmarknaden skapas genom utbildning som leder till examina och legitimation enligt Brante (1987).

3.1.1 Revisorsprofessionen

Revisorsyrket har fått en viktig funktion i samhället och revisorsprofessionen särskiljs från övriga samhällsyrken inte bara genom utbildning utan även genom lagar, normer och regler (Larsson & Engdahl, 2011). Professioner vill självstyras och kontrollera samhällets definitioner av professionens uppdrag (Brante, 2005; Grey, 1998). Alvesson (2001) och Brante (2005) menar också att det är svårt för utanförstående att granska de professionellas arbete då professionerna själva utformar regler om utvärderingen. Ett exempel på detta är enligt Alvesson (2001) svårigheten för klienterna att bedöma kvaliteten på en revision då de har en limiterad inblick i revisorns arbete.

3.1.2 Professionalitet

Pentland (1993) och Carrington och Catasús (2007) beskriver att revisionsprocesser avslutas genom en magkänsla av att en tillräcklig trygghetsnivå har åstadkommit, istället för att rätta sig efter specifika manualer.

Sinclair (1995) talar om professionellt ansvar och menar att en person får en professionell kunskapsposition i samhället genom sin expertis. Professionalitet inom revision beskriver Carrington (2010b) som något som är ett resultat av ett professionellt handlande.

Revisorers professionalism är svår att kontrollera på grund av det individuella bestämmandet i det löpande arbetet och dessutom är revisorsyrket väldigt kunskapsintensivt vilket försvårar övervakningen ytterligare menar Erlingsdottir (2006). Vidare menar författaren att denna typ av yrkesutövande innebär en hög grad av självbestämmande vilket innefattar självstyrning, egenkontroll och självdisciplin. Med självstyrning menas i detta sammanhang att självplanera genomförandet av sitt arbete. Vid egenkontroll gör revisorn oberoende bedömningar av sitt utförda arbete och justera de problem som kan uppstå. Innebörden av självdisciplin är här att själv ta ansvar för att följa regler och normer. Erlingsdottir (2006) menar att ett villkor för dessa tre ovan nämnda individbaserade metoder ska kunna bevaras är att samhället litar på att professionen lever upp till sin självständiga position.

3.2 Ingredienser i professionalitet

Begreppet professionalitet omfattar olika beståndsdelar och i denna uppsats kommer delkomponenterna företagskultur, oskrivna regler och expertis undersökas och kopplas till hur professionalismen översätts i en organisation. Här presenteras teorier om dessa delkomponenter.

3.2.1 Företagskultur

Trevino (1990, refererad i Ardichvili, Mitchell & Jondle, 2008) förklarar företagskultur som föreställningar och grundläggande antaganden som medlemmarna inom en organisations delar. Samma författare menar att värderingar inom företagskulturen bildar och bevarar ett kollektivt mönster som formar de anställdas handlingar och många företag eftersträvar därför att ha en gemensam värdegrund. Kleinman och Palmon (2000) anser att företagskulturen ligger till grund för hur besluten inom företaget tas. Douglas, Davidson och Schwartz (2001) menar att revisorns beslutsfattande påverkas indirekt av företagskulturen då företagskulturen påverkar revisorns värderingar.

Exempel på forskare som ser företagskultur som betydande influens för den anställdes beteende är McCabe, Trevino och Butterfield (1996). Författarna menar att människans personlighet grundar sig i den sociala kontexten som denna befinner sig i och på så vis påverkas människan av företagskulturen då denna är en del av den sociala kontexten.

3.2.2 Oskrivna regler

Hatch (2002) definierar värderingar som sociala principer, mål och standarder som har ett värde inom en kultur och för att bestämma rätt eller fel vänder man sig till dessa värderingar. Samma författare beskriver normer som ett begrepp nära besläktad med värderingar vilket innebär oskrivna regler. Dessa fungerar som hjälpmedel för medlemmar av en kultur och används för att veta vad som förväntas av dem inom olika situationer. Värderingar och normer inom en yrkesgrupp kallas för yrkesetik enligt Orlenius (2001). Dessa är grunden för utövandet av yrket och författaren menar att yrkesetik har blivit mer och mer aktuell de senaste tjugo åren.

3.2.3 Expertis

Professioner innehar enligt Brante (2005) och Freidson (1999) expertkunskaper. Med detta menar författarna att arbetet inte kan utföras av individer som inte arbetar inom professionen. Försäkran om professionens kunskap sker ofta genom auktorisation (Alvesson, 2001). Då en högre institution har säkerställt att revisionsprofessionen har rätt kunskap för att genomföra sitt arbete, antas därmed att revisorer har korrekt kunskap och ifrågasätts inte (Alvesson, 2001).

3.3 Förväntingsgap

Första gången förväntningsgapet nämns i teorin var förmodligen när Liggio (1974) beskrev förväntningsgapet som skillnaden mellan vad en revisor förväntar sig att prestera och förväntningarna användarna av finansiella rapporter har på revisorn. Kommissionen The Cohen Commission bildades i USA 1974 för att arbeta vidare med förväntningsgapsdefinitionen och resultat av detta definierade det som det samhället förväntar sig eller behöver och vad revisorer kan eller borde kunna förväntas uppnå (Koh & Woo, 1998; Lee m.fl., 2009). Denna kommissions arbete mynnade ut i elva rekommendationer om hur företagen och revisorerna skulle gå till väga för att överbrygga förväntningsgapet (Troberg & Viitanen, 1999). Enligt Monroe och Woodliff (1993) existerar förväntningsgapet på grund av att revisorer och samhället ser olika på revisorns ansvar och skyldigheter samt den information som revisorn förmedlar i revisionsberättelsen. Enligt Shaikh och Talha (2003) har intressenterna en tendens att vilja utläsa mer av revisionsberättelsen och andra rapporter än vad professionen anser är rätt att kräva utav revisorerna.

4. REVISORNS RAMVERK

I detta avsnitt presenteras delar av revisorns ramverk som är relevant för denna undersökning och som ökar läsarens förståelse för revisorns komplexa uppdrag. Först presenteras en övergripande bild de aktörer som utvecklar de bestämmelser, föreskrifter, stadgar och rekommendationer som ingår i revisorns ramverk. Därefter behandlas innebörden av god revisorssed och tillhörande analysmodell som är ett verktyg för att säkra oberoende och självständighet. Därefter presenteras revisorsprofessionens självregleringsorgan tillsammans med de övergripande förändringarna i "den nya revisionsberättelsen" som detta organ har arbetat fram.

Revisorernas arbete regleras av både statliga och professionella organisationer i form av olika bestämmelser, föreskrifter, stadgar och rekommendationer. De viktigaste regelverken som styr revisionsprofessionen är Aktiebolagslagen (ABL), Revisorslagen (RL), Revisorsförordningen och särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden (RN) och Bokföringsnämnden (BFN). Därutöver styrs revisorers arbetsuppgifter av stadgar och rekommendationer framtagna av FAR och av Revisionsstandarden i Sverige (RS) (Revision- en praktisk beskrivning, 2006). IAASB är den internationella standardsättningsstyrelsen som ger ut bland annat standarder om revision. Standarssättningsstyrelsen IAASB:s målsättning är att förbättra kvalitén på revisionsstandarder och dessutom styrka allmänhetens förtroende för den finansiella rapporteringen (ifac.org, 2015).

Nedan presenteras de regler som är relevanta för vår uppsats.

4.1 God Revisorssed

Revisorer måste utföra sina uppdrag omsorgsfullt och med god revisorssed enligt revisorslagen (2001:883, 19§). FAR har framställt nio stycken yrkesetiska regler som preciserar begreppet god revisorssed och vad detta innebär i det praktiska arbetet. Enligt Cassel (1996) är det ett förtroendeuppdrag att vara revisor och för att den kvalitetssäkring som revisorn genomför ska vara adekvat måste berörda aktörer lita på dem.

De yrkesetiska regler som gäller vid revision beskrivs kortfattat här nedan:

1. *God yrkessed*: En medlem skall visa sig värd det förtroende som yrket kräver det vill säga "inte främja orätt och skall även i övrigt iaktta god yrkessed" (FAR förlag, 2014).
2. Professionellt uppträdande: En medlem skall vara objektiv och oberoende i sina ställningstagande när uppdrag utförs (FAR förlag, 2014). Oberoende innebär att revisorn inte får stå i någon beroendeställning till dem som omfattas av revisionen enligt Lundén (2005). Cassel (1996) menar att om revisorer ska uppnå god revisorssed är förtroende och oberoende viktigt.
3. *Organisation av verksamhet*: En medlem får inte bedriva verksamhet som är oförenlig med punkt 2 utan ska organisera sin verksamhet så att den uppfyller kraven på integritet och objektivitet i samtliga uppdrag (FAR förlag, 2014). Diamant (2004) framhåller att revisionsverksamheten ska arrangeras på ett sätt som möjliggör att revisorn uppnår opartiskhet, självständighet och objektivitet i sitt arbete.
4. *Arvodesdebitering*: Arvodet för en medlems tjänster skall vara skäliga i förhållande till de kunskaper och erfarenhet som medlemmen kan utnyttja i uppdraget. Vidare ska hänsyn tas till uppdragets natur och omfattning (FAR förlag, 2014).
5. *Tystnadsplikt*: Sakförhållanden eller uppgifter som en medlem fått kännedom om under sitt arbete får inte röjas till utomstående, om inte lagrum om upplysningsplikt säger annat. Medlemmen får heller inte använda denna information för att skada eller till nytta för någon annan eller på ett sätt som är till fördel för medlemmen själv (FAR förlag, 2014). Santesson (2000) framhåller att revisorn har rätt att få alla upplysningar som denne behöver för att genomföra revisionen och har därmed även rätt till upplysningar av hemlig karaktär. Enligt författaren är tystnadsplikt ett absolut måste i revisorns arbete. Vidare menar författaren att förtroendet för revisorn är väldigt viktigt och därför är det av stor betydelse hur revisorn hanterar den information som kommer fram vid revideringen (Santesson, 2000). En svårighet med detta är att gränsen mellan tystnadsplikt och upplysningsplikt är hårfin.
6. Upplysningsplikten innebär att revisorn är anmälningskyldig vid misstanke om brott från styrelseledamot eller VD:s sida (Santesson, 2000).
7. *Vidareutbildning*: En medlem skall upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom uppdatering, fördjupning eller specialisering. Detta för

att säkerställa att medlemmens arbete håller en hög kvalitet (FAR förlag, 2014).

8. *Yrkesutövning*: Medlemmen ska utföra sina yrkesuppgifter omsorgsfullt för att få ett tillfredsställande underlag för bedömningar. En medlem ska endast åta sig uppdrag om medlemmen kan tillhandahålla den kompetens som är nödvändig för uppdraget. Det är medlemmens ansvar att säkerställa att medarbetare som knyts till uppdraget innehar den kompetens som uppdraget kräver. Vidare ska medlemmen se till att verksamheten bedrivs med en tillfredsställande riskhantering.
9. *Förhållandet till kollegor*: "En medlem skall verka för goda relationer inom yrkeskåren" (FAR förlag, 2014).
10. *Publicitet och marknadsföring*: En medlem har rätt att marknadsföra sig själv genom att göra sitt namn och göra sina kvalifikationer kända på ett sakligt sätt. Det är inte tillåtet att klandra eller ge nedsättande omdöme om andra eller på annat sätt som kan misskreditera yrket (FAR förlag, 2014).

4.2 Analysmodellen

I revisorslagens 20§ i andra punkten i de yrkesetiska reglerna lyfts revisorns oberoende och självständighet fram. I revisorslagens 21§ kan man utläsa att revisorn ska pröva varje uppdrag för att se om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Detta ska göras när man får in ett nytt uppdrag eller om omständigheterna i ett befintligt uppdrag ändras. Om det föreligger omständigheter som riskerar skada förtroendet ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget såvida inte åtgärder kan vidtas som gör att det inte längre finns någon anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet och självständighet.

Analysmodellen är ett redskap för revisorn då han eller hon ska pröva sitt oberoende och sin självständighet inför ett uppdrag och ska dokumenteras. Modellen innehåller omständigheter som är indelade i följande huvudkategorier (FAR, 2011).

1. *Egenintresse*: Revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i klientens verksamhet.

2. *Självgranskning*: revisorn har lämnat råd i en fråga som omfattar uppdraget som han eller hon själv sedan ska granska.
3. *Partställning*: revisorn uppträder eller har uppträtt som stöd för klientens ståndpunkt i exempelvis en rättslig eller ekonomisk fråga eller förhandling.
4. *Vänskap*: revisorn har nära personlig relation till klienten eller till någon person i aktuellt företags ledning.
5. *Skrämsel*: revisorn riskerar att påverkas av hot eller påtryckningar som ska resultera i obehag.
6. *Generalklausul*: om det föreligger någon annan omständighet som inte nämns i föregående fem punkter men som är av den art så att revisorns oberoende och självständighet kan rubbas ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

4.3 Självregleringsorgan

För att bättre möta användarnas krav och förväntningar på revisionsberättelsen har den internationella standardsättningsstyrelsen IAASBs nya förslag på självregleringslösning varit att omarbota och förändra några av de befintliga standarderna samt att ta fram den nya standarden ISA 701. Förändringarna i utformningen av revisionsberättelsen förväntas träda i kraft under 2016. FAR (2013) delar IAASBs åsikt vad det gäller en mer informativ revisionsberättelse och är således positiva till den kommande förändringen dock påpekar de en del möjliga svårigheter med den nya standarden. Det framarbetade förslaget har förbättras genom ett samarbete mellan revisorer, politiska beslutsfattare och användare runt om i världen. Nedan presenteras delar av innehållet i den nya standarden som är relevant för vårt arbete.

4.3.1 Framskjutna placeringen av revisorns uttalande i “den nya revisionsberättelsen”

Man vill genom den framskjutna placeringen av revisorns uttalande skapa en mer relevant revisionsberättelse för användaren. På detta sätt ska man skapa en enhetlig förståelse för revisionens syfte vilket ska leda till att minska de oklara förväntningar som användare har på revisionen enligt den europeiska organisationen för

revisorsyrket FEE (2014). Syftet med förändringen är att genom att presentera mer information i revisionsberättelsen, om hur exempelvis svårigheter i revisionen har hanteras, ska revisionsberättelsen bli mer relevant för användaren. Denna information ska presenteras skriftligt i början av revisionsberättelsen.

4.3.2 Rapportering av Key Audit Matters

Uttalande om Key Audit Matters (KAM) innebär att revisorn i revisionsberättelsen ska klargöra vad man lagt störst vikt på när man gjort sin granskning. Revisorn ska uppmärksamma områden som revisorn har identifierat som väsentliga risker samt om han eller hon har träffat på betydande svårigheter under sin granskning och planering (IAASB, 2013). Ett problem kan vara att det varit svårt att inhämta tillräckligt och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna granska ett område (IAASB, 2013). FAR (2013) anser att revisorn endast ska ge en beskrivning av de problem som han eller hon uppmärksammat under granskningen utan att avslöja huruvida företaget åtgärdade problemet.

FAR (2013) menar att innehållet i den nya standarden hamna i konflikt med lagstiftningen då man enligt ISA 701 ska uttala sig om de områden som revisorn lagt störst vikt vid samtidigt som lagstiftningen betonar betydelsen av att revisorerna inte får skada företaget genom att offentliggöra känslig information.

Bo Hjalmarsson som är auktoriserad revisor och som leder arbetet med att ta fram "den nya revisionsberättelsen" ger uttryck i en artikel i Balans att det finns en risk att "den nya revisionsberättelsen" blir intetsägande eller standardiserad. Detta menar Hjalmarsson kan ske då det förknippas med mycket ansvar och hög risk att rapportera om information som bolaget själv inte har informerat om och detta hamnar i konflikt med syftet som egentligen är att revisionsberättelsen ska vara mer företagsspecifik (Balans, 2015).

4.3.3 Undantagsrapportering om "going concern"

Rapporteringen om "going concern" ska göras i de fall när hot om fortlevnad finns. Detta uttalande ska presenteras under en egen rubrik i revisionsberättelsen (IAASB, 2013). FAR (2013) anser inte att detta är en lämplig lösning då uttalanden om företagets fortlevnad enligt ISA 701 skapar svårigheter gällande revisorernas avvägningar. Enligt Rodgers, Guiral och Gonzalo (2009) är det endast revisorer som

har tillgång till företagets icke publicerade information och kan med sin kunskap och expertis göra en bedömning om företagets fortlevnad. Däremot hävdar samtidigt Rodgers et al. (2009) att bedömningen om företagets fortlevnad helt ska tas bort. Detta för att revisorn inte kan komma med användbar information om ett företag kommer att bedriva sin verksamhet eller inte. Campbell och Mutchler (1988) menar även att en revisor inte kan göra bättre antaganden om framtiden än någon annan. Vidare menar författarna att bedömning av företagets fortlevnad inte ryms i revisorns traditionella roll.

4.3.4 Granskande revisorns namn ska skrivas ut

Den granskande revisorns namn ska skrivas ut. Detta är kontroversiellt i USA då revisorn inte tidigare skrivit ut sitt namn (Balans, 2014). I Sverige har detta däremot varit lag sedan 2004 (Revisionslagen, 1999:1079, 27a §).

4.3.5 Uttalande om revisorns oberoende

I uttalandet om revisorns oberoende bekräftar revisorn sitt oberoende genom att bland annat tydliggöra att revisionen är utförd enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige (ISA, 2014). Revisorsnämndens före detta direktör Peter Strömberg uttalade sig om att oberoendet är det enskilt viktigaste att beakta och revisorns oberoende måste ses som ett överordnat intresse i det praktiska arbetet. Vidare menar Strömberg att det tycks vara svårt att väga oberoendet mot andra intressen som billig revision, god rådgivning om skatter och så vidare (Balans, 2003).

4.3.6 Förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorns ansvar

Förändringen innebär att beskrivningen av ledningens och revisorns ansvar förbättras och förtydligas. Syftet med denna förändring är att förtydliga ansvarsfördelningen mellan revisorn och företagsledningen (Balans, 2014). Detta innebär bland annat att tydliggöra att det är styrelsen och verkställande direktör som har ansvaret för att upprätta årsredovisningen så den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen.

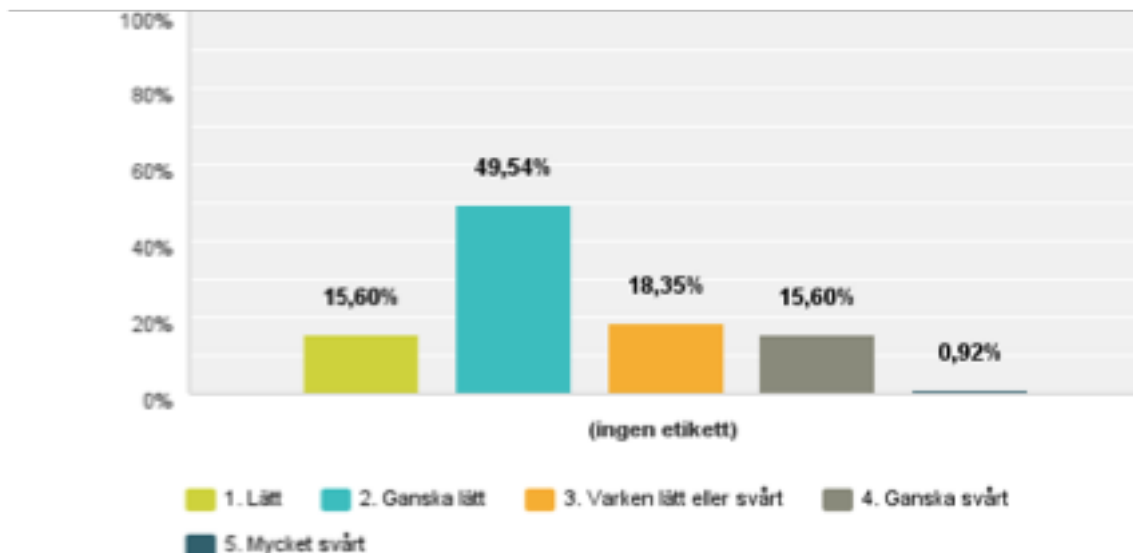
5. EMPIRI

I detta avsnitt presenteras och visualiseras enkätundersökningens utfall. Vi har valt att i strukturera detta avsnitt efter de tre huvudfrågorna som utgör uppsatsens frågeställningar. Empirin består av svar på tio enkätfrågor som har sorterats in under tillhörande huvudfråga. Vi kommer endast att lyfta fram de svarsgrupper som är relevanta för uppsatsen.

5.1 Revisorers upplevelse av att uppnå oberoende, självständighet och tystnadsplikt

Uppsatsens första huvudfråga lyder: "Hur är revisorers upplevelse av att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt?" Till denna fråga tillhör två enkätfrågor, utfallet av dessa presenteras nedan.

5.1.1 Att uppnå oberoende och självständighet



Figur 3. Hur svårt tycker du det är att uppnå fullständig oberoende och självständighet?

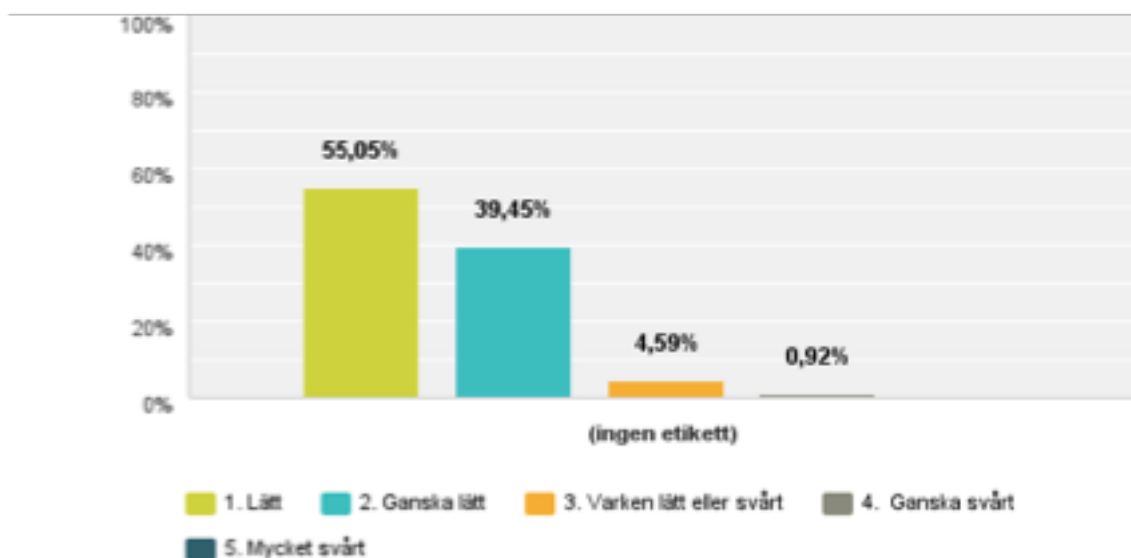
I frågan som handlar om hur svårt det är att uppnå fullständig oberoende och självständighet anser huvuddelen av respondenterna att det är ganska lätt (49,54%) eller lätt (15,60%) att uppnå oberoende och självständighet.

Revisorslagen kräver att revisorerna måste utföra sina uppdrag omsorgsfullt och med god revisorssed (Revisorslagen, 2001:883, 19§). God revisorssed grundas på nio

yrkesetiska regler. Två av dessa är god yrkesed och professionellt uppträdande där kravet på oberoende och självständighet framhålls (FAR förlag, 2014).

Vi kan notera att det finns respondenter som upplever att det är "ganska svårt" (15,60%) att uppnå oberoende och självständighet. Detta är ingen avgörande mängd för resultatet men värt att notera för att få en nyanserad bild av verkligheten.

5.1.2 Att upprätthålla tystnadsplikt



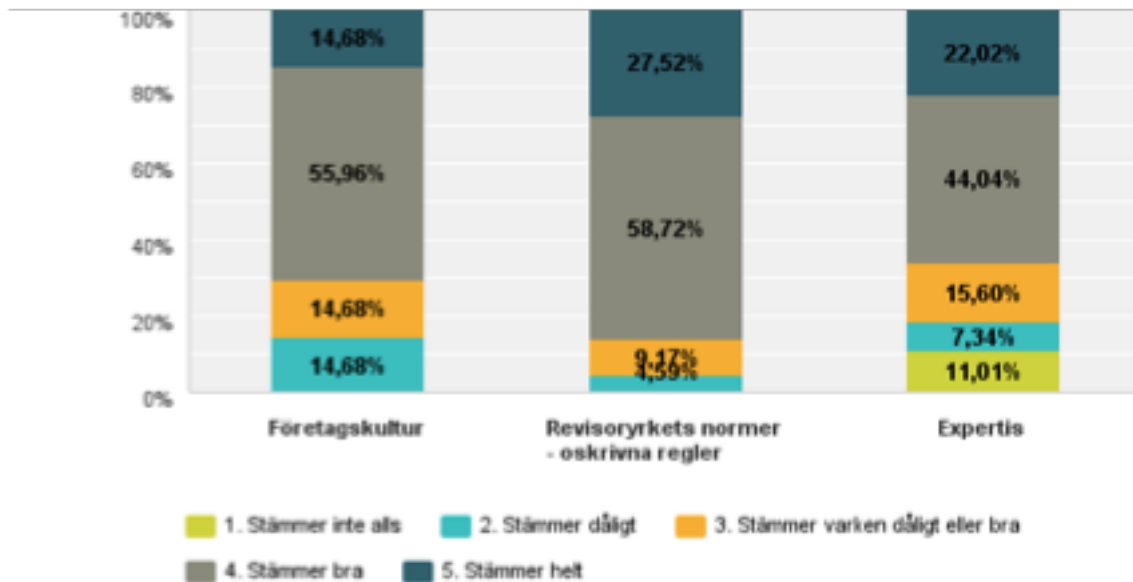
Figur 4. Hur svårt tycker du att det är att upprätthålla tystnadsplikt?

I frågan om hur revisorn tycker att det är att upprätthålla tystnadsplikt ser vi en tydlig majoritet som svarat att det är "lätt" (55,05%) eller att det är "ganska lätt" (39,45%). Tystnadsplikt är en del av god revisorssed och innebär att sakförhållanden eller uppgifter som en medlem fått kännedom om under sitt arbete inte får röjas till utomstående, om inte lagrum om upplysningsplikt säger annat (FAR förlag, 2008).

5.2 Revisorers stöd av normer

Uppsatsens andra huvudfråga lyder: "Till hur stor del stödjer revisorerna sig på normerna; företagskultur, oskrivna regler och expertis för att i det praktiska arbetet uppnå oberoende och självständighet samt upprätthålla tystnadsplikt?" Till denna fråga tillhör två enkätfrågor och svaren på dessa presenteras nedan.

5.2.1 Stöd av normer för att uppnå oberoende och självständighet



Figur 5. Vilka normer stödjer du dig på för att uppnå oberoende och självständighet?

I frågan om vilka normer revisorn stödjer sig på för att uppnå oberoende och självständighet presenteras företagskultur, oskrivna regler och expertis i löpande text.

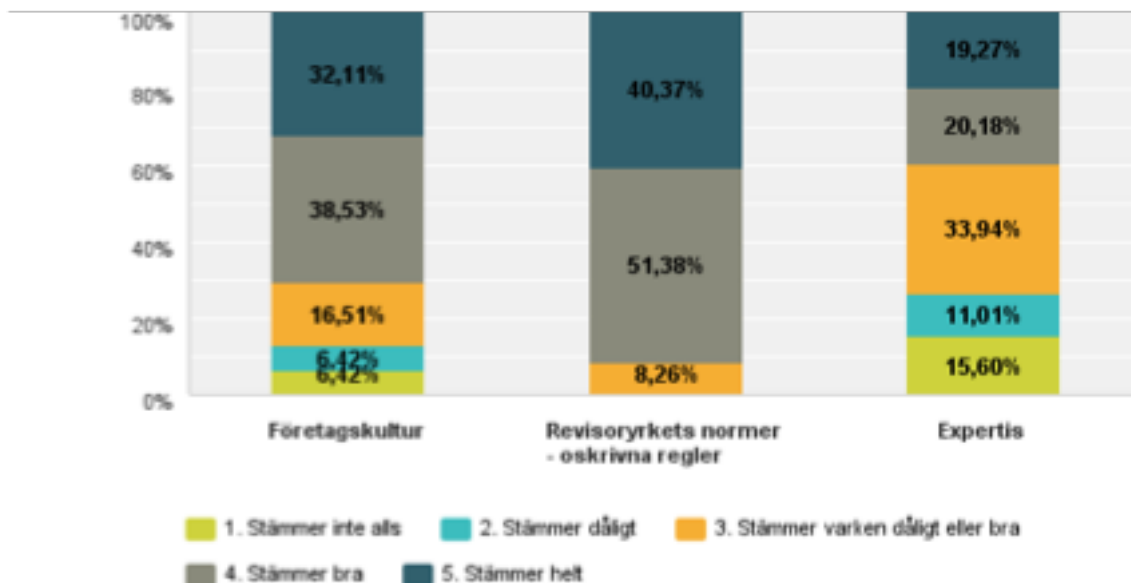
Trevino (1990, refererad i Ardichvili et al. 2008) förklarar företagskultur som föreställningar och grundläggande antaganden som medlemmar inom en organisation delar. Undersökningen visar att respondenterna anser att påståendet om att man stödjer sig på företagskultur i ovanstående fråga "stämmer bra" (55,96%).

Hatch (2002) menar att man vänder sig till värderingarna inom en kultur. Dessa värderingar är enligt författaren nära besläktade med begreppet normer som innebär oskrivna regler. Författaren menar att man stödjer sig på oskrivna regler för att bestämma rätt eller fel. Majoriteten av respondenterna anser att påståendet om att man stödjer sig på oskrivna regler för att uppnå självständighet och oberoende "stämmer bra" (58,72 %) och flera anser att det "stämmer helt" (27,52 %).

Enligt Brante (2005) och Freidson (1999) innehar professioner expertkunskaper som vi här nämner som expertis. De flesta respondenter anser att påståendet om att man

stödjer sig på expertis i ovanstående fråga “stämmer bra” (44,04%) eller “stämmer helt” (22,02%).

5.2.2 Stöd av normer för att upprätthålla tystnadsplikt



Figur 6. Vilka normer stödjer du dig på för att upprätthålla tystnadsplikt?

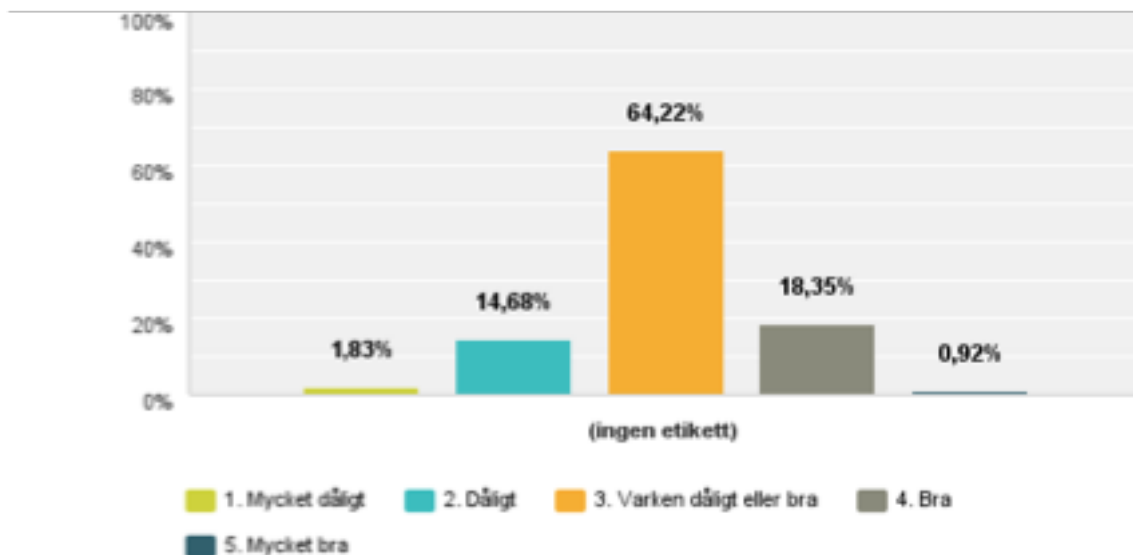
I frågan om vilka normer revisorn stödjer sig på för att upprätthålla tystnadsplikt så presenteras företagskultur, oskrivna regler och expertis i löpande text. I föregående fråga har vi redogjort för vad som menas med företagskultur, oskrivna regler och expertis därför görs inte detta igen.

Vi kan se att de flesta stödjer sig på företagskultur för att upprätthålla tystnadsplikt då de flesta har svarat “stämmer bra” (37,61%) eller “stämmer helt” (32,11%). Det samma gäller för hur många som anser att de stödjer sig på oskrivna regler för att upprätthålla tystnadsplikt där majoriteten av respondenterna har svarat “stämmer bra” (51,38%) och flera har svarat “stämmer helt” (32,11%). Detta resultat för företagskultur och oskrivna regler speglar i stor utsträckning resultatet i ovanstående fråga (se 5.2.1). Däremot kan vi se en skillnad vad gäller expertis där den största svarsgruppen svarat “stämmer varken bra eller dåligt” (34,26%) på frågan om de stödjer sig på expertis för att upprätthålla tystnadsplikt. Om man däremot räknar ihop resultatet för “stämmer bra” (19,44%) och “stämmer helt” (19,44%) så utgör dessa tillsammans en något större grupp och det är detta resultat vi väljer att använda.

5.3 Revisorers inställning till “den nya revisionsberättelsen”

Uppsatsens tredje huvudfråga lyder: Hur ser revisorernas attityd ut gentemot den “nya revisionsberättelsen”? Till denna fråga tillhör följande sex enkätfrågor och svar, dessa presenteras nedan efter varandra.

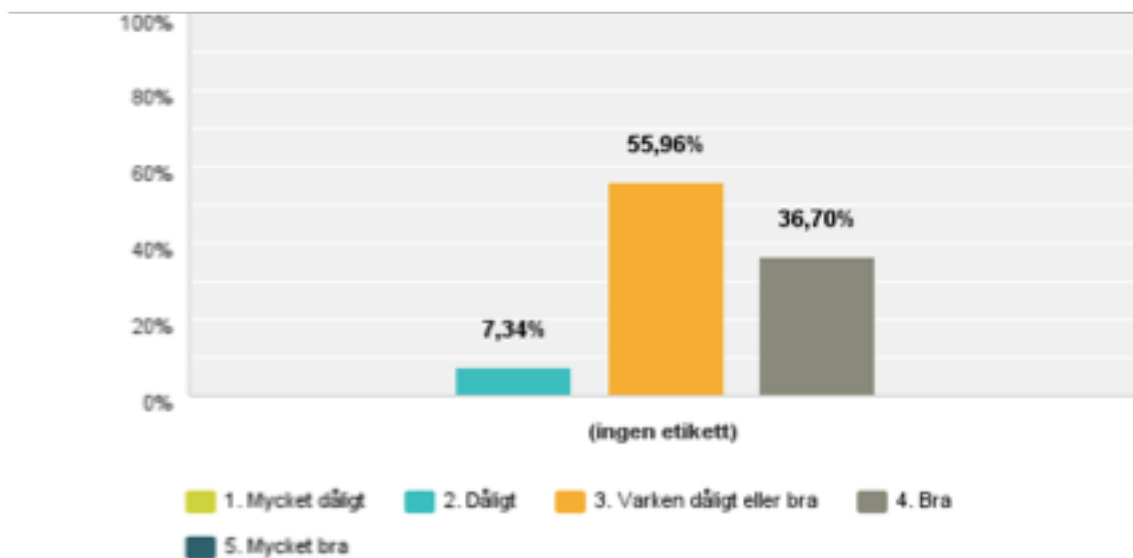
5.3.1 Åsikter om den framskjutna placeringen av revisorns uttalande



Figur 7. Vad tycker du om den framskjutna berättelsen i den nya revisionsberättelsen?

Man vill genom den framskjutna placeringen av revisorns uttalande skapa en mer relevant revisionsberättelse för användaren vilket ska leda till att minska de oklara förväntningar användare har på revisionen enligt den europeiska organisationen för revisorsyrket FEE (2014). I frågan om vad revisorer tycker om den framskjutna placeringen av revisorns uttalande i “den nya revisionsberättelsen” kan vi konstatera att en tydlig majoritet tycker att det varken är dåligt eller bra (64,22%).

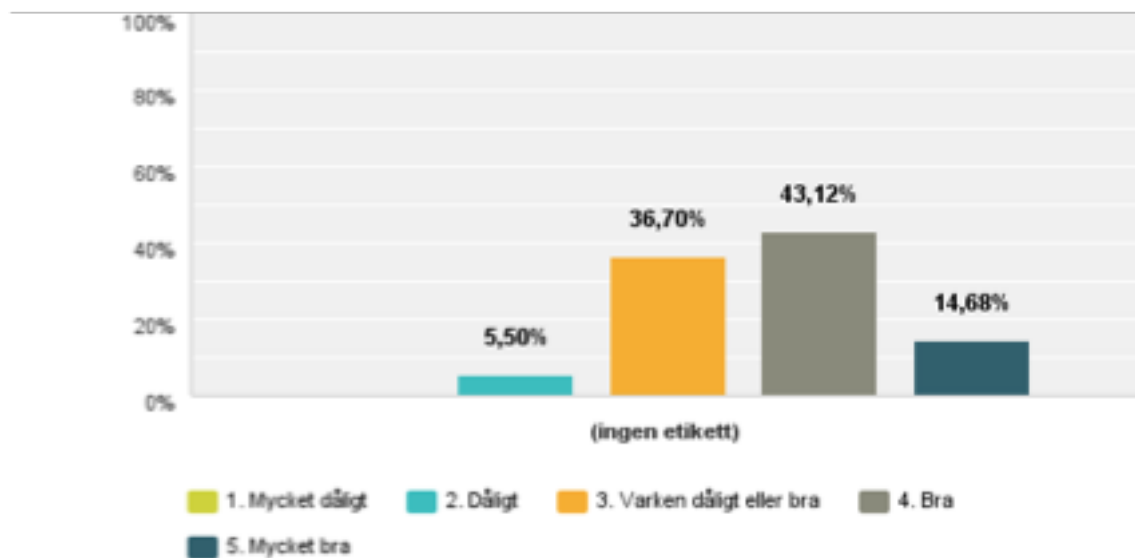
5.3.2 Åsikter om rapporteringen av Key Audit Matters



Figur 8. Vad tycker du om rapporteringen av Key Audit Matters i IAS701? (rapportering av risk, svårigheter, bristande bevis eller bristande underlag)

Rapporteringen om Key Audit Matters innebär att revisorn i revisionsberättelsen ska klargöra vad man lagt störst vikt på när man gjort sin granskning. Vidare ska revisorn uppmärksamma områden med eventuella risker som revisorn har identifierat. Revisorn ska även lyfta fram om han eller hon har träffat på betydande svårigheter under sin granskning och planering. På frågan om vad revisorerna anser om rapportering av Key Audit Matters ser vi att majoriteten har svarat "varken dåligt eller bra" (55,96%).

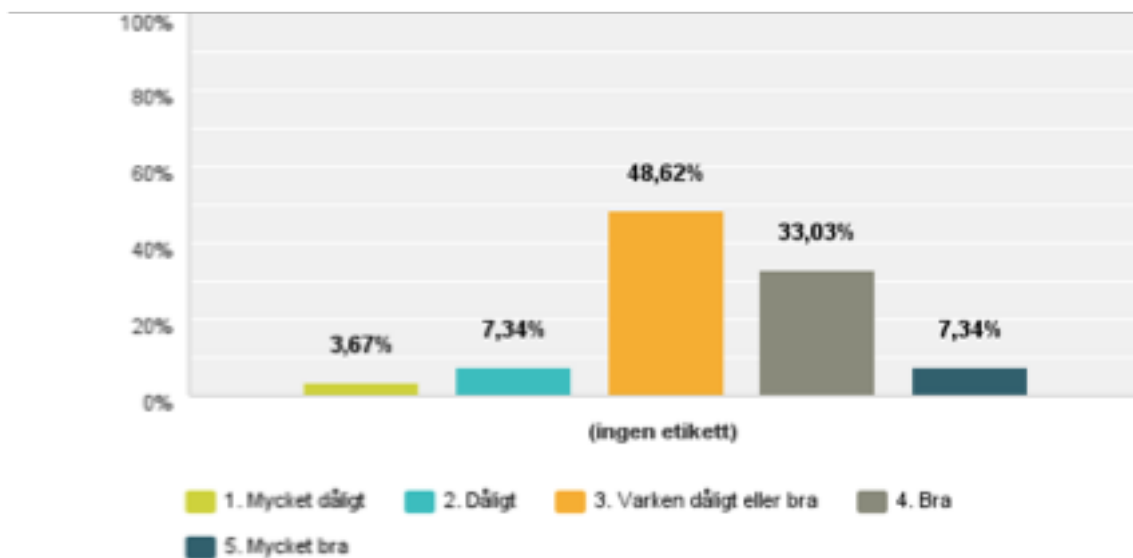
5.3.3 Åsikter om undantagsrapportering “Going Concern”



Figur 9. Vad tycker du om undantagsrapportering “Going Concern” i den nya revisionsberättelsen?(i de fall då hot mot fortlevnad finns)

Rapporteringen om “going concern” ska göras i de fall när hot om fortlevnad finns. Detta uttalande ska presenteras skriftligt under en egen rubrik i revisionsberättelsen (IAASB, 2013). På frågan om vad revisorerna anser om undantagsrapportering “going concern” kan vi se att de flesta anser att det är “bra” (43,12%) men gruppen som svarat varken “dåligt eller bra” är nästintill lika stor (36,70%).

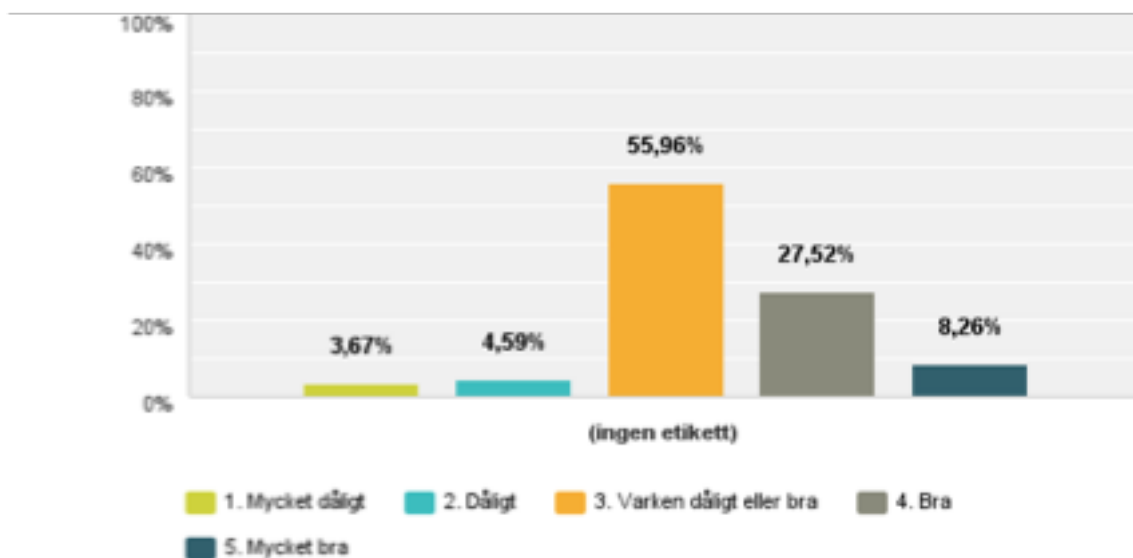
5.3.4 Åsikter om att den granskande revisorns namn ska skrivas ut



Figur 10. Vad tycker du om att namnet på den granskade revisorn ska skrivas ut enligt den nya revisionsberättelsen?

Namnet på den granskande revisorn ska skrivas ut och enligt vår undersökning kan vi se att de flesta anser att det varken är dåligt eller bra (48,62%). Det är något färre som anser att det är bra (33,03%).

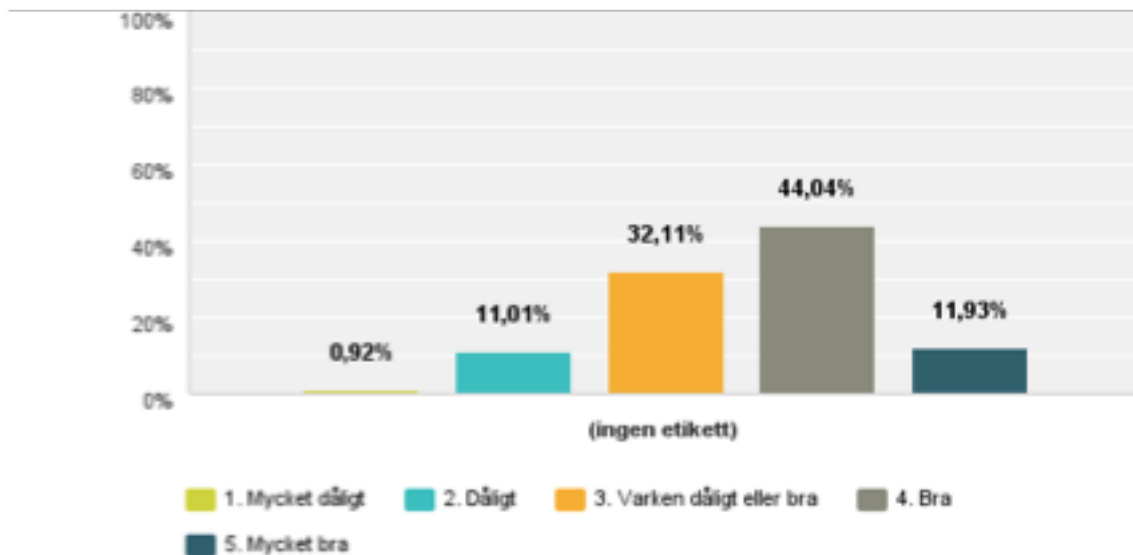
5.3.5 Åsikter rörande uttalandet om revisorns oberoende



Figur 11. Vad tycker du om uttalandet om oberoende, enligt den nya revisionsberättelsen?

I uttalandet om revisorns oberoende bekräftar revisorn sitt oberoende. Detta görs bland annat genom att tydliggöra att revisionen är utförd enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. På frågan om vad revisorerna anser om uttalandet om oberoende i "den nya revisionsberättelsen" har majoriteten svarat "varken dåligt eller bra" (55,96%).

5.3.6 Åsikter om förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorns ansvar



Figur 12. Vad tycker du om förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorns ansvar enligt den nya revisionsberättelsen?

Beskrivningen av revisorns och ledningens ansvar ska förbättras och förtydligas skriftligt i "den nya revisionsberättelsen". De flesta av respondenterna har svarat att de tycker att denna förbättring och förtydligande av ansvarsfördelningen mellan revisorn och ledning är bra (44,04%).

6. ANALYS

I detta avsnitt analyseras studiens empiriska material med hjälp av relevant teoretisk referensram samt med hjälp av lagar och regler som utgör revisorns ramverk. Detta avsnitt är strukturerat efter de tre huvudfrågorna som utgör uppsatsens frågeställningar, det vill säga upplägget har samma övergripande struktur som empiridelen. På detta sätt skapas en tydlighet för läsaren. Vi analyserar endast de värden som är relevanta för uppsatsen.

6.1 Revisorers upplevelser

Uppsatsens första huvudfråga lyder: "Hur är revisorers upplevelse av att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt?"

6.1.1 Revisorn trygg i att uppnå oberoende och självständighet

Undersökningen ger en bild av att de flesta av revisorerna upplevde att det var ganska lätt eller lätt att upprätthålla oberoende och självständighet. Oberoende innebär att revisorn inte får stå i någon beroendeställning till dem som omfattas av revisionen enligt Lundén (2005). Revisorslagen 20§ och i de yrkesetiska reglerna som framställts av FAR lyfter man fram revisorns oberoende och självständighet. I revisorslagen 21§ står det att man genom prövning ska säkerställa dessa två. Till sin hjälp vid prövning används analysmodellen som verktyg för att säkerställa revisorns oberoende och självständighet mot en ny klient eller under pågående arbete då förutsättningarna ändras. Denna modell är tydlig i sin utformning och behandlar följande kritiska omständigheter; egenintresse, självgranskning, partställning, vänskap, skrämsel och generalklausul. Dessa punkter ska man ta ställning till och skriftligt dokumentera. Om det skulle finnas omständigheter som gör att risken för revisorns förtroende skadas så ska revisorerna avböja eller avsäga sig uppdraget vilket uttrycks tydligt i modellen. Arbetet med att uppnå oberoende och självständighet ställer krav på revisorns egenkontroll då han eller hon måste kunna göra oberoende bedömningar av sitt utförda arbete och justera de problem som kan uppstå (Erlingsdottir, 2006). Ett villkor för detta arbete är att samhället litar på att professionen lever upp till sin självständiga position (Erlingsdottir, 2006). Detta går i linje med Cassels (1996) uppfattning om att revisoryrket är ett förtroendeuppdrag och för att den kvalitetssäkring som revisorn genomför ska vara adekvat måste berörda

aktörer lita på dem. Detta förtroende är viktigt för att revisorer ska uppnå god revisorssed (Cassel, 1996).

Trots att de flesta av revisorerna upplever att det är ganska lätt eller lätt att upprätthålla oberoende och självständighet finns det en svarsgrupp som upplever att det är ganska svårt att upprätthålla oberoende och självständighet vilket kan bero på att det kan förekomma situationer som är svårbedömda efter de sex punkterna i analysmodellen. Vidare kan det bero på att man har möjlighet att vidta åtgärder som gör att det inte längre finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende och självständighet. Dessa åtgärder kan möjligtvis vara svåra att skapa om omständigheterna är av svårhanterad art. Diamant (2004) framhåller vikten av att revisionsverksamheten ska arrangeras på ett sätt som möjliggör att revisorn uppnår opartiskhet, självständighet och objektivitet i sitt arbete. Detta kan vara svårt att uppnå då det kan finnas faktorer som begränsar möjligheten att arrangera verksamheten på ett optimalt sätt.

6.1.2 Revisorers upplevelser om tystnadsplikt

Resultatet i undersökningen visar tydligt att revisorerna upplever att det är lätt eller ganska lätt att upprätthålla tystnadsplikt. Förklaringen till detta kan vara att tystnadsplikt är ett absolut måste i revisorns arbete (Santesson, 2000). Om revisorn inte lyckas upprätthålla tystnadsplikt utan hanterar upplysningar av hemlig karaktär på ett felaktigt sätt skadas förtroendet för revisorn och förtroendet är enligt Santesson (2000) väldigt viktigt. Resultatet ger oss en bild av att tystnadsplikt är välförankrad i revisorns uppdrag då det upplevs som lätt eller ganska lätt att upprätthålla tystnadsplikt trots den svårighet som kan uppstå när gränsen mellan tystnadsplikt och upplysningsplikt är hårfin.

6.2 Revisorers stöd av normer

Uppsatsens andra huvudfråga lyder: "Till hur stor del stödjer revisorerna sig på normerna; företagskultur, oskrivna regler och expertis för att i det praktiska arbetet upprätthålla oberoende, självständighet och tystnadsplikt?" Resultatet på denna fråga är intressant att analysera då revisionsprofessionen särskiljs från övriga

samhällsyrken inte bara genom utbildning utan även genom lagar, regler och normer enligt Larsson och Engdahl (2011). Detta yrkesutövande kräver en hög grad av självstyrning som i detta sammanhang innefattar självplanering av sitt genomförda arbete (Erlingsdottir, 2006). Vilka lagar och regler som revisorer ska följa i detta arbete är givna regelverk. Vilka normer som revisorerna följer är dock svårare att definiera då detta är ett begrepp med flera delkomponenter. Vi analyserar här vårt resultat för de delkomponenter som vi undersökt och som är företagskultur, oskrivna regler och expertis.

6.2.1 Företagskultur

Undersökningen visar att man i stor utsträckning stödjer sig på företagskulturen när man ska uppnå oberoende och självständighet. När det gäller om man stödjer sig på företagskulturen för att upprätthålla tystnadsplikt har vi ett resultat som tydligt pekar på att företagskulturen är viktig. Detta stämmer överens med den teori som Douglas et al. (2001) har om att revisorns beslutsfattande påverkas indirekt av företagskulturen då företagskulturen påverkar revisorns värderingar. Man kan med hjälp av undersökningens resultat se att revisionsbyråerna äger en företagskultur. Trevino (1990, refererad i Ardichvili et al. 2008) menar att värderingar inom företagskulturen bildar och bevarar ett kollektivt mönster som formar de anställdas handlingar i arbetet som i vårt fall är att uppnå oberoende och självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Det är därför många företag eftersträvar att ha en gemensam värdegrund enligt författaren. Uppfattningen om att företagskulturen ligger till grund för hur besluten inom företaget tas delas även av Kleinman och Palmon (2000). Vidare anser McCabe et al. (1996) att människans personlighet grundar sig i den sociala kontexten som denna befinner sig i och menar därför att människan påverkas av företagskulturen då denna är en del av den sociala kontexten.

6.2.2 Oskrivna regler

Oskrivna regler är den norm av de tre vi har undersökt som tydligast visar att påståendet stämmer om att revisorerna stödjer sig på oskrivna regler både för att uppnå oberoende och självständighet men också för att upprätthålla tystnadsplikt. Enligt Hatch (2002) fungerar de oskrivna reglerna som hjälpmedel för

medlemmar av en kultur att veta vad som förväntas av dem inom olika situationer vilket kan förklara den tydliga bild som undersökningen visar. Orlenius (2001) som kallar värderingar och normer för yrkesetik menar att dessa är grunden för utövandet av yrket. Pentland (1993) och Carrington och Catasús (2007) hävdar att revisorerna är trygga i sin yrkesroll då de menar att istället för att rätta sig efter specifika manualer förlitar man sig på sin magkänsla. Magkänslan används för att bedöma att tillräcklig trygghetsnivå har åstadkommit i arbetet.

6.2.3 Expertis

Undersökningen visar att de flesta anser att det stämmer bra eller stämmer helt att man stödjer sig på expertis för att uppnå oberoende och självständighet samt upprätthålla tystnadsplikt. Då vår undersökning vänt sig till godkända eller auktoriserade revisorer finns en försäkran om att dessa innehar professionell kunskap. Denna försäkran sker enligt Alvesson (2001) genom auktorisation. Alvesson (2001) menar att då en högre institution har säkerställt att revisionsprofessionen har rätt kunskap för att genomföra sitt arbete, antas därmed att revisorer har korrekt kunskap. En punkt som kallas vidareutbildning innefattas i begreppet god redovisningssed framhåller att revisorn skall upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom uppdatering, fördjupning eller specialisering (FAR förlag, 2014). Vi kan utifrån vårt resultat visa att denna punkt efterlevs av revisorerna då man stödjer sig på expertis för att uppnå oberoende och självständighet.

6.3 Otydlig inställning till “Nya revisionsberättelsen”

Uppsatsens tredje huvudfråga lyder: “Hur ser revisorers attityd ut gentemot “den nya revisionsberättelsen”?” För att fånga respondenternas åsikter om ändringarna som gjorts i “den nya revisionsberättelsen” ställde vi frågor knutna till dessa ändringar. Resultatet på dessa frågor är intressanta att analysera då professioner vill självstyras och kontrollera samhällets definitioner om professionens uppdrag enligt Brante (2005) och Grey (1998). Syftet med dessa förändringar är att bättre möta användarnas krav och förväntningar på revisionsberättelsen enligt IAASB (2011). De fyra frågorna som rör den framskjutna placeringen av revisorns uttalande i “den nya revisionsberättelsen”, rapporteringen av Key Audit Matters, att den granskande

revisorernas namn ska skrivas ut samt uttalandet om revisorernas oberoende har samtliga fått flest svar på "varken dåligt eller bra". På de två övriga frågorna som rör vad revisorerna tycker om undantagsrapporteringen "going concern" och förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorernas ansvar har flest svarat "bra".

6.3.1 Framskjutna placeringen av revisorernas uttalande i "den nya revisionsberättelsen"

Förändringarna i "den nya revisionsberättelsen" är ett resultat av revisorernas internationella självregleringsorgans arbete vars syfte är att bättre möta användarnas krav och förväntningar på revisionsberättelsen. FAR (2013) är positivt inställda till den kommande mer informativa revisionsberättelsen men uttrycker även möjliga svårigheter med förändringarna då den svenska lagstiftningen kan hamna i konflikt med vissa delar av de förändringar som "den nya revisionsberättelsen" kommer innehålla (FAR, 2013). Detta kan vara en förklaring till att flest svarat "varken dåligt eller bra" på fyra frågor.

6.3.2 Rapporteringen av Key Audit Matters

Rapporteringen om Key Audit Matters innebär att revisorn ska lyfta fram de områden som revisorn har identifierat som väsentliga risker samt om han eller hon har träffat på betydande svårigheter under sin granskning och planering. Detta kan vara något som revisorerna tycker är bra. Men å andra sidan så kan det vara svårt att inhämta tillräckligt och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna granska ett område (IAASB, 2013). En annan svårighet är att innehållet i den nya standarden hamna i konflikt med lagstiftningen då revisorerna inte får skada företaget genom att offentliggöra känslig information enligt FAR (2013). Hjalmarsson som varit delaktig i framtagandet av "den nya revisionsberättelsen" menar att det finns en risk att denna blir intetsägande eller standardiserad då det är förknippat med mycket ansvar och hög risk att rapportera om information som bolaget själv inte har informerat om. Vidare menar Hjalmarsson att detta hamnar i konflikt med syftet som egentligen är att revisionsberättelsen ska vara mer företagsspecifik (Balans, 2015). Dessa nämnda svårigheter kan upplevas som något dåligt. Denna dubbla inställning till Key Audit Matters kan vara en anledning till att man svarat "varken dåligt eller bra".

6.3.3 Undantagsrapportering “Going Concern”

Revisorernas inställning till det nya krav på att revisorn ska rapportera i de fall där hot om företagets fortlevnad är att detta är bra. Vårt positiva resultat kan bero på att de delar Rodgers et al. (2009) uppfattning om att det endast är revisorer som har tillgång till företagets icke publicerade information och kan med sin professionella kunskap och expertis göra en bedömning om företagets fortlevnad. Dock var det näst intill lika många som ansåg att detta var varken dåligt eller bra vilket kan förklaras med FARs (2013) uppfattning om att denna rapportering inte är en lämplig lösning då den skapar svårigheter gällande revisorns avvägningar. Enligt Campbell och Mutchler (1988) kan inte en revisor göra bättre antaganden om framtiden än någon annan och att denna bedömning av företagets fortlevnad inte ryms i revisorns traditionella roll. Rodgers et al. (2009) hävdar trots påståendet om att revisorerna är de enda som har tillgång till material för bedömning att denna bedömning om företagets fortlevnad helt ska tas bort då revisorn inte kan veta om företag kommer att bedriva sin verksamhet eller inte.

6.3.4 Den granskande revisorns namn ska skrivas ut

Vad gäller frågan om att den granskande revisorns namn ska skrivas ut så är det inget nytt för revisorer verksamma i Sverige då denna lag infördes 2004 (Revisionslagen, 1999:1079, 27a §). Vi trodde därför att det förväntade svaret skulle vara tydligt, antingen dåligt eller bra då de har erfarenhet av detta. De flesta svarade dock “varken dåligt eller bra”.

6.3.5 Uttalandet om revisorns oberoende

Majoriteten av respondenternas inställning till uttalandet av oberoende i den “nya revisionsberättelsen” var att detta varken var dåligt eller bra. Detta resultat hade vi inte väntat oss utan trodde att vi skulle få en tydlig bild mot “bra” då revisorns oberoende är ett mycket omdebatterat ämne. Vårt resultat är därför motsägelsefullt då revisorns oberoende faller under god revisorssed och innebär att revisorn inte får stå i någon beroendeställning till dem som omfattas av revisionen (Lundén, 2005). Dessutom kan vi utläsa i vår fråga om hur respondenterna upplevde att det var att uppnå självständighet och oberoende (6.3.1) att de var trygga i detta. Vidare menar Peter Strömberg, som vid tillfället för uttalandet var revisorsnämndens direktör, att

oberoendet är det enskilt viktigaste att beakta och måste ses som ett överordnat intresse i det praktiska arbetet (Balans, 2003). Med denna samlade bild borde respondenterna vara positiva till uttalandet om revisorns uttalande om oberoende i "den nya revisionsberättelsen". Förklaringen kan dock ligga i att det inte alltid i alla situationer är lätt att uppnå oberoende och Strömberg menar att det tycks vara svårt att väga oberoendet mot andra intressen så som billig revision, god rådgivning om skatter och så vidare (Balans, 2003). Av dessa anledningar kan det vara känsligt och svårt att skriftligt försäkra sitt oberoende.

6.3.6 Förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningens och revisorns ansvar

De flesta av respondenterna anser att en förbättrad och förtydligad beskrivning av ledningen och revisorns ansvar är bra. Förklaringen till att de flesta tycker att detta är en bra förändring kan vara att intressenterna en tendens att vilja utläsa mer av revisionsberättelsen och andra rapporter än vad professionen anser är rätt att kräva utav revisorerna enligt Shaikh och Talha (2003). Monroe och Woodliff (1993) menar att förväntningsgapet existerar på grund av att revisorer och samhället ser olika på revisorns ansvar och skyldigheter. Vidare menar författarna att revisorer och samhället ser olika på den information som revisorn förmedlar i revisionsberättelsen. Detta trots att revisorsprofessionen främst är en funktionalistisk profession vars uppgift är att maximera samhällsnyttan (Artsberg, 2005). Om denna förändring fyller sitt syfte bör de olika uppfattningarna om revisorns ansvar minska vilket kan förklara varför denna förändring välkomnas av revisorerna.

7. SLUTSATSER OCH DISKUSSION

I detta avsnitt kommer det att föras ett resonemang kring de tre huvudfrågorna som utgör uppsatsens frågeställningar. Vi hoppas att med hjälp av dessa resonemang kunna besvara uppsatsens frågeställningar samt att det bringar fram klarhet i uppsatsens syfte. Slutligen presenteras förslag till vidare forskning.

7.1 Slutsatser

1. Hur är revisorers upplevelse av att uppnå oberoende, självständighet samt upprätthålla tystnadsplikt?

Syftet med vår undersökning var att utforska och beskriva hur revisorer upplever att det är att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Med hjälp av vår undersökning har vi kommit fram till revisorerna som deltagit i vår studie är trygga i att uppnå oberoende och självständighet. Vi kan konstatera att analysmodellen fyller sitt syfte som ett viktigt redskap i prövningen av omständigheter för att säkerställa revisorn oberoende och självständighet i nya och befintliga uppdrag vilket skapar trygghet.

Vidare har undersökningen gett oss en bild av att tystnadsplikt är väl förankrad i revisorns yrkesprofession och med stöd av teorin kan vi dra slutsatsen att detta beror på att det är ett absolut måste för revisorn att upprätthålla tystnadsplikt annars skadas förtroendet.

2. Till hur stor del stödjer revisorerna sig på normerna; företagskultur, oskrivna regler, och expertis för att i det praktiska arbetet upprätthålla oberoende, självständighet och tystnadsplikt?

Revisorerna har professionellt ansvar och måste därför handla professionellt enligt Sinclair (1995). Denna typ av ansvar innefattar bland annat självdisciplin som handlar om att följa regler men även normer (Erlingsdottir, 2006). Professionellt handlande är det som utgör professionalitet inom revision Carrington (2010b). Uttalandet om att revisorerna stödjer sig på normer stärks av vår undersökning.

Syftet med undersökningen är att utforska och beskriva till hur stor del revisorerna stödjer sig på normerna; företagskultur, oskrivna regler och expertis för att i det praktiska arbetet upprätthålla oberoende, självständighet och tystnadsplikt.

Undersökningen visar att flest revisorer anser att oskrivna regler är den norm som man till stor del stödjer sig för att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. I enlighet med teorin om oskrivna regler kan vi konstatera att dessa fungerar som hjälpmedel för revisorerna för att veta vad som förväntas av dem i olika situationer. Detta yttrar sig genom att istället för att följa specifika manualer så förlitar man sig på sin magkänsla.

Undersökningen har vidare gett oss en bild av att även företagskultur är ett viktigt stöd i revisorns arbete med att uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Enligt teorier om företagskultur så formar denna de anställdas handlingar i arbetet och ligger till grund för hur besluten i ett företag tas. Detta tror vi är förklaringen till varför revisorerna anser att de till stor del stödjer sig på företagskultur.

Expertis är den tredje normen som vi undersökt i vår studie. Undersökningen gav oss även här en bild av att de flesta revisorerna stödjer sig på expertis för att uppnå oberoende och självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt. Vi kan förklara detta resultat med att lyfta fram två faktorer. Den första faktorn kan förklaras med stöd av professionsteorin som menar att en professions medlemmar innehar unika expertkunskaper. Den andra faktorn är att revisorerna ska enligt god revisorssed upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom uppdatering, fördjupning eller specialisering.

Vår slutsats är här att delkomponenterna företagskultur, oskrivna regler och expertis är normer som revisorn till stor del tar stöd av när han eller hon ska uppnå oberoende, självständighet samt att upprätthålla tystnadsplikt.

3 Hur ser revisorernas attityd ut gentemot “den nya revisionsberättelsen”?

Syftet med vår undersökning är att utforska och beskriva hur revisorernas attityd ser ut gentemot “den nya revisionsberättelsen”. Vårt resultat gav oss en otydlig bild av

revisorernas attityd trots att detta är en självregleringsåtgärd inom revisorsprofessionen och framtagen av det internationella självregleringsorganet IASSB. Syftet med förändringarna är att skapa en enhetlig förståelse för revisionens syfte vilket ska leda till att minska de oklara förväntningar som användare har på revisionen därför är vårt resultat förvånande.

Vi hade förväntat oss en mer positiv inställning till förändringarna i "den nya revisionsberättelsen" då utgångspunkten i teorin är att revisorsprofessionen vill självstyras.

Vårt resonemang om varför resultatet inte blev mer positivt är att det finns en svårighet med att en del av förändringarna i "den nya revisionsberättelsen" hamnar i konflikt med den svenska lagstiftningen. Vidare kan det vara svårt att inhämta tillräckligt ändamålsenliga revisionsbevis vid rapporteringen av exempelvis Key Audit Matters och denna rapportering är dessutom förknippad med mycket ansvar och hög risk. Detta kan i sin tur leda till att rapporterna blir intetsägande och standardiserade och inte företagsspecifikt vilket är syftet.

Trots att undersökningen visat att revisorerna är trygga i att uppnå oberoende och självständighet så är man inte självklart positiv till uttalandet om revisorns oberoende. Vi kan konstatera att oberoende och självständighet är starkt knutet till oskrivna regler som upplevs som en magkänsla. Något som baseras på magkänsla kan därför vara svårt att dokumentera skriftligt därav denna dubbla bild.

Det finns dock två förändringar som revisorerna är positiva till. Det ena är att rapportera om "going concern" i de fall där hot om företagets överlevnad finns. Med stöd av teorin tror vi att revisorerna anser att de kan med hjälp av sin professionella kunskap och den information de har om företaget göra en bedömning om företagets fortlevnad. Detta tror vi kan vara avgörande information för aktiesparare och investerare. Med rätt information kan nya skandaler förhindras då intressenterna får ta del av riktig och viktig information och därmed inte satsar pengar i ett företag utan framtid.

Det andra förändringen som revisorerna är positiva till är att bättre och tydligare beskriva ledningen och revisorernas ansvar vid en revision. Med stöd av teorin kan vi

konstatera att det finns en tendens att intressenterna vill utläsa mer av revisionsberättelsen än vad professionen anser är rätt att kräva av revisorerna. Revisorer och samhället ser olika på revisorns ansvar och skyldigheter samt den information som revisorn förmedlar i revisionsberättelse. Förklaringen till att revisorn och samhället inte delar denna bild kan vara att det är svårt för utanförstående att granska de professionellas arbete då professionen själv utformar regler om revision. Vidare kan det vara svårt för intressenterna att bedöma kvaliteten på en revision då de har limiterad inblick i revisorns arbete. Enligt teorin skapar dessa olikheter i uppfattningen om revisorns ansvar och skyldigheter ett förväntningsgap. Med hjälp av denna teoretiska bild tror vi att man med bättre och tydligare beskrivning av revisorns ansvar i förhållande till ledningens ansvar kan minska dessa olika uppfattningar vilket förväntas leda till att förväntningsgapet minskar vilket är en positiv utveckling för revisorsprofessionen.

Revisionsbranschen har sett ett behov av förändringarna i revisionsberättelsen trots detta är revisorernas attityd mot den nya revisionsberättelsen förvånansvärd otydlig enligt vår undersökning. Förklaring till detta resultat tror vi kan vara nämnda problem så som förändringarnas motstridighet mot den svenska lagen. Å andra sidan kan en förklaring vara att revisorerna inte anser att behovet av förändringarna finns då denna information till stor del redan kommuniceras muntligt idag. Ytterligare en förklaring till det otydliga resultatet kan vara att revisorerna inte är insatta i vad förändringarna innebär.

7.2 Avslutande diskussioner

Revisorsprofession är främst en funktionalistisk profession då syftet är att maximera samhällsnyttan. Denna profession utsätts för påtryckningar från samhället efter de skandaler som har ägt rum i företagsvärlden. Detta har bidragit till att det har blivit viktigt att revisionskvaliteten ses över så att förtroendet för revisionsprofessionen ska kunna bibehållas. Samhället efterfrågar därmed en mer informativ och lättolkad revisionsberättelse om vad som framkommit vid revisionen. Då revisorsprofessionen vill vara självstyrande tillmötesgår man intressenternas krav genom självreglering. Denna utveckling om att förhindra att andra aktörer försöker förändra revisionsprofessionen utifrån tyder på att professionen utvecklas allt mer mot den

weberianska traditionen då man arbetar utifrån eget intresse och inte i första hand för samhällets bästa (Brante, 2009; Dellaportas & Davenport, 2008).

På detta sätt skapas en paradox då revisorsprofessionen å ena sidan tillmötesgår samhällets krav då deras syfte är att maximera samhällsnyttan. Men å andra sidan genomför professionen en självreglering för att behålla sin makt. På detta sätt stänger man ute andra grupper och kan bibehålla yrkesmonopolet (Brante, 1987). Denna stängning gör det svårt för utanförstående att granska de professionellas arbete. Med stöd av teorin tror vi att detta kan påverka intressenternas förtroende negativt då dessa har en limiterad inblick i revisorns arbete vilket inte gör det möjligt för intressenten att bedöma kvalitén på revisionen. Detta tror vi kan få till följd att förväntningsgapet inte minskar. Annat som vi tror kan påverka förväntningsgapet är den motsägelse som finns i att revisionsbranschen å ena sidan har sett ett behov av förändringarna i revisionsberättelsen men å andra sidan speglas detta inte i vår undersökning då attityderna mot dessa förändringar är otydliga hos revisorerna.

7.3 Förslag till vidare forskning

Förändringarna i utformningen av revisionsberättelsen förväntas träda i kraft först under år 2016 vilket kan vara en övergripande förklaring till varför så många svarat "varken dåligt eller bra". Man kanske inte är tillräckligt insatt i vad dessa förändringar betyder och hur dessa kommer påverka revisionsarbetet då implementeringen inte är fullt genomförd än. Av denna anledning hade det varit intressant att replikera undersökningen med samma tillvägagångssätt då "den nya revisionsberättelsen" har varit i bruk en tid. Vidare kan det också vara intressant att studera frågeställningarna utifrån en kvalitativ metod och på så vis få en djupare förståelse för ämnet genom att fånga personliga åsikter. Slutligen kan det även vara intressant att studera hur intressenterna upplever "den nya revisionsberättelsen" när den väl är i bruk och undersöka om denna minskat förväntningsgapet.

8. KÄLLFÖRTECKNING

- Agevall, L. & Jonnergård, K. (2013). *Bilden av revisorn-förändringar i beskrivningen av professionen 1989-2011*. (En rapport från forum för professionsforskning, 2013:04). Webbsida:<http://lnu.diva-portal.org/smash/get/diva2:664675/FULLTEXT01.pdf>
Hämtad: 2015-04-16
- Alvesson, M. (2001). Knowledge work: ambiguity, image and identity. *Human Relations*, 54(7), 863-86.
- Ardochvili, A., Mitchell, J.A. & Jondle, D. (2008) Characteristics of Ethical Business Cultures. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 445-451.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori- policy och praxis*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Balans.se. (2014). *Nya revisionberättelsen ger mer information*. Publicerad: 2014 -11- 12
Webbsida:<http://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-revisionsberattelsen-ger-mer-information/> Hämtad: 2014-12-10
- Balans.se (2015). *Nya revisionsberättelsen*. Publicerad: 2015.01.15
Webbsida: <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-revisionsberattelsen/>
Hämtad: 2015-03-13
- Bell, J. (2000). *Introduktion till forskningsmetodik. 3:e upplagan*. Lund: Studentlitteratur.
- Bell, J. (2005). *Introduktion till forskningsmetodik*. Nottingham: Studentlitteratur.
- Bostick, L. N. & Luehfig, M. S. (2004). Minimizing the expectation gap. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 8(1), 51-61.
- Brante, T. (1987). Sociologiska föreställningar om professioner i Bergryd Ulla (red.) *Den sociologiska fantasin – teorier om samhället*, Stockholm: Rabén & Sjögren.
- Brante, T. (2005). Om begreppet och företeelsen profession. *Tidskrift för Praxisnära forskning*, 1/2005, 1-13.
- Brante, T. (2009). Vad är en profession? Teoretiska ansatser och definitioner, *Vetenskap för profession*, Lunds universitet, Lund, Sverige.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.
- Campbell, J.E. & Mutchler, J.F. (1988). The expectations gap and going concern uncertainties, *Accounting Horizons*, 2(1), 42-49.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag AB.
- Chandler, R. A. (1999). Critics' use of satire against the auditing profession: a short historical note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), 129-133.
- Carrington, T. & Catasús, B. (2007). Auditing Stories about Discomfort: Becoming Comfortable with Comfort Theory. *European Accounting Review*, 16(1), 35-58.

- Carrington, T. (2010b). An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts!. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 669-682.
- Dahmström, K. (2009). *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. Lund: Studentlitteratur.
- Dellaportas, S., & Davenport, L. (2008). Reflections on the public interest in accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7), 1080-1098.
- Denscombe, M. (2000). *Forskningshandboken- för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.
- Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken- för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna. 2:a upplagan*. Lund: Studentlitteratur
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Douglas P.C., Davidson R.A. & Schwartz B.N. (2001), The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-12.
- Epstein, M., & Geiger, M. (1994). Investors views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, vol. 177, 60-66.
- Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod*. 3:e upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Eriksson, L.T., & Wiedersheim-Paul, F. (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber.
- Erlingsdottir, G. (2006). *Att trola med kvalitetssäkring*. Lund: Studentlitteratur.
- FAR Förlag. (2006). *Revision en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.
- FAR.se, (2011). *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*.
Webbsida:
https://www.far.se/PageFiles/7025/VAGLEDNING_TILL_ANALYSMODELLEN_SEPT_2011.PDF
Hämtad: 2015-02-25
- FAR. (2013). Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). Stockholm den 22 november 2013.
- FAR.se, (2014). EtikR1 Yrkesetiska regler. Webbsida:
http://www.far.se/PageFiles/12414/ETIKR01_januari_2014.pdf
Hämtad 2015-03-25
- FAR.se, (2014). *Är förtroendet för revisorn tillräckligt?* - TV debatt i Almedalen inspelad
Publicerad: 2014-07-07. Webbsida:
<http://www.far.se/Press-och-opinion/FAR-i-Almedalen-2014/Webb-tv/>
Hämtad: 2014-11-10
- FEE. (2014). *Opening a discussion: The future of audit and assurance*. Federation European Accountants. Webbsida:
http://www.fee.be/images/Future_of_Audit_and_Assurance_Discussion_Paper_1402.pdf

Hämtad 2014-11-15

Freidson, E. (1999). Theory of professionalism: method and substance. *International Review of Sociology*, March 1.

Grey, C. (1998). On being a professional in a "big six" firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6), 569-587.

Halling, P. (2013). *Vi måste lära av skandalerna*. Balans
Publicerad: 2013-06-02. Webbsida:
<http://www.tidningenbalans.se/nyheter/vi-maste-lara-av-skandalerna/> Hämtad: 2014-11-10

Hatch, M.J. (2002). *Organisationsteori: Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Lund: Studentlitteratur.

Hjalmarsson, B. (2015). *Nya revisionsberättelsen*. Balans
Publicerad: 2015-01-15. Webbsida:
<http://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-revisionsberattelsen/> Hämtad: 2015-02-19

IFAC, (2015) Webbsida: www.ifac.org Hämtad: 2015-02-15

Inge Wennberg. (2003). *Han tvivlar på analysmodellen*. Balans 2003 nr 8-9

International Auditing and Assurance Standards Board. (IAASB). (2011). *Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*. Consultation Paper, May (New York, NY: IAASB).

International Auditing and Assurance Standards Board.(IAASB). (2013). *A Framework for audit quality*. Consultation Paper, January.

International Organization of Securities Commissions. (2009). *Auditor Communications. Consultation Report*, September (Madrid: IOSCO)

ISA 701.(2014). Proposed international standard on auditing (ISA) 701. *Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. Webbadress:
[http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Proposed%20ISA%20701%20\(Revised\)-final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Proposed%20ISA%20701%20(Revised)-final.pdf) Hämtad: 2014-12-10

Jacobsen, D.I. (2011). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Jacobsson, U., & Westergren, A. (2005). Enkätmetodik – en svår konst. *Vård I Norden* 77(25), 72-73.

Kleinman, G. & Palmon, D. (2000). A Negotiation-Oriented Model of Auditor-Client Relationships. *Kluwer Academic Publishers*, 9(1), 17-45.

Koh, H.C. & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), 147-154.

Körner, S. & Wahlgren, L. (2005). *Statistiska metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Lantz, B. (2011), *Den statistiska undersökningen - Grundläggande metodik och typiska problem*. Lund: Studentlitteratur.

- Larsson, B. & Engdahl, O. (2011). *Social kontroll: övervakning, disciplinering och självreglering*. Malmö: Liber.
- Lee, T.H., Ali, Md.A. & Bien, D. (2009). Towards an understanding of the audit expectation gap. *Journal of Audit Practice*, 6(1), 7-35.
- Liggio, C.D. (1974). The expectation gap: the accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(spring), 27-44.
- Lind, G. (2013). *Viktigt investera i ungas kompetens*. Agenda. Publicerad: 3-2013
 Webb sida: <https://www.pwc.se/sv/agenda/assets/agenda-3-2013.pdf> Hämtad: 2015-01-18
- Lundahl, U. & Skärvad, P. H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.
- Lundén, B. (2005). *REVISION Praktisk handbok för revisorer i ideella föreningar bostadsrättsföreningar ekonomiska föreningar samfällighetsföreningar*. Näsviken: Björn Lundén information AB.
- McCabe, D.L., Trevino, L.K. & Butterfield, K.D. (1996) The Influence of Collegiate and Corporate Codes of Conduct on Ethics-Related Behavior in the Workplace. *Business Ethics Quarterly*, 6(4), 461-476.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi R. & Warne R.C. (2013). The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 32, 323-351.
- Monroe, G. & Woodliff, D. (1993). The effect of education on the audit-expectations gap. *Accounting and Finance*, Nr. 33.
- Orlenius, K. (2001). *Värdegrund - finns den?* Stockholm: Runa Förlag.
- Parsons, T. (1939). The Professions and Social Structure. *Social Forces*, 17(4), 457-467.
- Patel, R. & Davidson, B. 1994). *Forskningsmetodikens grunder- Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.
- 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.
- Revisorsnamnden.se. (2014). *Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag, 2014-11-03*. Webb sida: http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/statistik_141103.pdf Hämtad: 2014-12-15
- Revisorlagen (1999:1079). Webb sida: <http://www.notisum.se/rnp/sls/lag/19991079.htm> Hämtad: 2014-11-15
- Revisorlagen (2001:883). Webb sida: <http://www.notisum.se/rnp/sls/lag/20010883.htm> Hämtad: 2014-11-15
- Reinecker, L. & Jørgenson, P. S. (2008). *Att skriva en bra uppsats*. Liber.

Rodgers, W., Guiral, A. & Gonzalo, J. A. (2009). Different Pathways that Suggest Whether Auditors' Going Concern Opinions are Ethically Based. *Journal of Business*, 86(3), 347-361.

Santesson, S. (2001). *Tystnadsplikten och god revisorssed*. Information (Online).
Tillgänglig:www.far.se/balans/tystnad Retrieved 2015-05-25

Selander, S. (1989). *Kampen om yrkesutövning, status och kunskap - Professionaliseringens sociala grund*. Lund: Studentlitteratur.

Shaikh, J. & Talha, M. (2003). Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, 18(6-7), 517-529.

Sinclair, A. (1995). The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses. *Accounting, Organization and Society*, 20(2-3), 219-237.

Troberg, P. & Viitanen, J. (1999). *The audit expectation gap in Finland in an international perspective*. Forskningsrapport från Svenska Handelshögskolan.

Yin, K. R. (2013). *Kvalitativ forskning från start till mål*. 1:1 upplaga. Lund: Studentlitteratur.

Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Doktorsavhandling. Sundsvall: Mittuniversitetet.